

Vol. XII

Septiembre 2010

N.º 36

# REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

## ARTÍCULOS

- NUEVAS TENDENCIAS EN LA AUDITORÍA: ¿CÓMO GESTIONA LA INNOVACIÓN EL TRIBUNAL DE CUENTAS DE HOLANDA? Saskia J. Stuiveling
- LA CONSTITUCIONALIZACIÓN DE UN MODELO DIFERENCIAL DE FINANCIACIÓN PARA CATALUÑA POR LA STC 31/2010, DE 20 DE ABRIL Juan Ignacio Moreno Fernández
- PRESUPUESTOS PÚBLICOS Y GÉNERO. PLANTEAMIENTO INICIAL. CAMINANDO HACIA LA IGUALDAD Otilia Armiñana Villegas
- CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS. ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR EL REAL DECRETO 1159/2010 Juan Miguel Báscones Ramos

## DOCUMENTACIÓN, NOTAS Y COMUNICACIONES

- NUEVAS APORTACIONES A LA ECONOMÍA DE LA CORRUPCIÓN Andrés Fernández Díaz

## LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

- PRIMER CUATRIMESTRE DEL AÑO 2010 Javier Medina Guijarro  
José Antonio Pajares Giménez
- SEGUNDO CUATRIMESTRE DEL AÑO 2010 Javier Medina Guijarro  
José Antonio Pajares Giménez

## PUBLICACIONES



TRIBUNAL DE CUENTAS

# **REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO**

---

**VOL. XII**

**Septiembre 2010**

**N.º 36**

---

Tribunal de Cuentas

ISSN: 1.575-1333

Depósito Legal: M. 8.696-1999

Edita: Tribunal de Cuentas

Impresión y Encuadernación: DiScript Preimpresión, S. L.

# Índice

	<u>Págs.</u>
<i>Reflexiones sobre cambios y novedades</i> , Juan Velarde Fuertes . . . . .	5
<b>Artículos</b>	
• <i>Nuevas tendencias en la auditoría: ¿cómo gestiona la innovación el Tribunal de Cuentas de Holanda?</i> , Saskia J. Stuiveling . . . . .	15
• <i>La constitucionalización de un modelo diferencial de financiación para Cataluña por la STC 31/2010, de 20 de abril</i> , Juan Ignacio Moreno Fernández . . . . .	35
• <i>Presupuestos públicos y género. Planteamiento inicial. Caminando hacia la igualdad</i> , Otilia Armiñana Villegas . . . . .	93
• <i>Consolidación de estados financieros. Análisis de las principales modificaciones introducidas por el Real Decreto 1159/2010</i> , Juan Miguel Báscones Ramos . . . . .	113
<b>Documentación, Notas y Comunicaciones</b>	
• <i>Nuevas aportaciones a la economía de la corrupción</i> , Andrés Fernández Díaz . . . . .	149
<b>Legislación y Jurisprudencia</b>	
• <i>Primer cuatrimestre del año 2010</i> , Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez . . . . .	167
• <i>Segundo cuatrimestre del año 2010</i> , Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez . . . . .	193
<b>Publicaciones</b>	
• FRANCISCO PÉREZ MUINELO: <i>El gasto de Defensa en España 1946-2009</i> , Ministerio de Defensa. Secretaría General Técnica, Madrid, 2009, 286 págs. (Juan Velarde Fuertes) . . . . .	217
• THE LSE REPORT: <i>The Future of Finance</i> , The London School of Economics and Political Science, 2010 (Andrés Fernández Díaz) . . . . .	218
• SANTIAGO MARTÍNEZ-VARES GARCÍA: <i>Contencioso-administrativo Comentarios y jurisprudencia. Ley 29/1998, de 13 de julio</i> . Editorial Jurídica Sepín, S. L., 2010, 1.704 págs. (Carlos Cubillo Rodríguez) . . . . .	225
• INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO: <i>Guía para la gestión de contratos del sector público</i> . Centro de Publicaciones. Ministerio de Economía y Hacienda, 2010, 397 págs. (José Pascual García) . . . . .	228

CONSEJO EDITORIAL

**Ramón Álvarez de Miranda**

**Susana Casado Robledo**

**Rafael María Corona Martín**

**Andrés Fernández Díaz**

**Milagros García Crespo**

**Javier Medina Guijarro**

**Vicente Montesinos Julve**

**Ana María Pérez Tórtola**

**Pascual Sala Sánchez**

**Juan Velarde Fuertes** (Director)

**José Pascual García** (Secretario)

La correspondencia puede dirigirse a:

**REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO**

Tribunal de Cuentas

Padre Damián, 19

28036 Madrid - Fax: 91 457 29 92

Los originales deberán ajustarse a las normas que figuran al final de la Revista.

El importe de la suscripción anual (3 números), incluido I.V.A., será de 42 €. Al final de la Revista se incluye el Boletín de Suscripción.

**Advertencia:** Los originales recibidos en esta REVISTA son sometidos a la evaluación anónima de especialistas cualificados.

**NOTA:** *Ni el Consejo Editorial ni el Tribunal de Cuentas se hacen responsables de la opinión vertida por los autores de los artículos publicados en esta Revista.*

# Presentación

## Reflexiones sobre cambios y novedades

---

**Juan Velarde Fuertes**

Director de la REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

A partir de finales del siglo XVIII la Humanidad vive en una nueva etapa de su existencia. Exactamente nos encontramos en la denominada Revolución Industrial, caracterizada por una fuerte dinámica de cambio. Naturalmente, esto se propaga a mil aspectos de la sociedad, que acepta, como lo más lógico, la existencia de alteraciones muy profundas en sus planteamientos. Toda institución, y desde luego toda empresa, tiene que estar muy atenta a eso. El atisbar, aunque sólo sea un poco, fenómenos de este tipo resulta esencial para poder alcanzar la eficacia debida.

Es evidente que eso es lo que palpita en el importante artículo de la presidenta del Tribunal de Cuentas de Holanda, Saskia J. Stuiveling, titulado «Nuevas tendencias en la auditoría: ¿cómo gestiona la innovación el Tribunal de Cuentas de Holanda?». Ya en los comienzos de su artículo plantea con agudeza lo que sigue sobre la necesidad de innovación en la auditoría: «La información sobre papel nos ha llegado de una manera lógica y cronológica: la información se generaría y finalmente era eliminada o archivada. Así era bastante fácil para los auditores crear o reconstruir una pista de auditoría siguiendo el rastro de papel... Con la introducción de la información electrónica las cosas se hicieron mucho más complejas... Hoy en día, desde el momento en que la información se genera, es inmediatamente utilizada, reutilizada, modificada y almacenada.» Y he aquí que las «tecnologías de la información todavía no están diseñadas hoy para ser capaces de manejar esta complejidad y multifuncionalidad instantánea de información». Por eso «nuestros gobiernos... tienen difi-

cultades para afrontar los cambios y desafíos de la sociedad y su dinámica, y ésta es una de las razones por las que la brecha entre el gobierno y la sociedad se está haciendo mayor».

Debido a ello tiene un interés extraordinario observar cómo el Tribunal de Cuentas de Holanda está incorporando la innovación mediante: 1) El desarrollo y puesta en marcha de... (la Estrategia 2010-2015). 2) La participación en grupos de trabajo de INTOSAI (y por supuesto en los grupos de trabajo de EUROSAI). Por ejemplo, encabeza en la actualidad un proyecto conjunto de lucha contra el fraude fiscal a escala transnacional con las organizaciones tecnológicas y otras organizaciones interesadas en la cuestión por parte de los grupos afectados. 3) La creación de un laboratorio de innovación. El tener todo esto en cuenta, precisamente en estos momentos de fuerte crisis económica, con enlaces evidentes relacionados con la acción del sector público, resulta incluso apasionante para España. Eso es lo que sucede con los apartados titulados «La ficha operativa de gestión de calidad» y «Sistemas de información geográfica (SIG) y auditoría». No se olvide tampoco lo que indica finalmente sobre «cómo conseguir involucrar al público en nuestras auditorías como fuente y en cómo hacer un mejor uso de los ciudadanos como usuarios de los resultados de nuestro trabajo».

Es, pues, evidente que todo está cambiando en este aspecto y que este sendero que recorre ya, parece que con denuedo por lo expuesto en este artículo, el Tribunal de Cuentas holandés, forzosamente se va a imponer.

Pero he ahí que en España asoma otro cambio muy importante y de un tipo muy diferente, que se aborda por el letrado del Tribunal Constitucional Juan Ignacio Moreno Fernández en el artículo «La constitucionalización de un modelo diferencial de financiación para Cataluña por la STC 31/2010, de 20 de abril». Es evidente que en España, con raíces fundamentalmente en Cánovas del Castillo, surge la idea del concierto económico para liquidar un ambiente de adhesión al pretendiente Carlos VII en las provincias vascongadas y en Navarra, como se nos aclara de modo magnífico en el libro reciente de Jaime Ignacio del Burgo, *Cánovas y los conciertos económicos* (Laocoonte, 2010), que en las páginas 647-648 señala que Cánovas del Castillo, en réplica del vizcaíno Balparda, clausurando el último gran debate sobre los fueros y el primero sobre los conciertos económicos, el 14 de diciembre de 1878 indicó que «la bandera del no pagar puede llevar tras de sí tantos soldados como la bandera de religión». Y esta bandera, ligada de nuevo a los conciertos económicos, la levantó en Cataluña de modo claro Ramón Trías Fargas, tras su estu-

dio de economía regional –recordemos su artículo «El concepto económico de región: instrumento imprescindible del examen espacial empírico», en *Moneda y Crédito*, 1957, nº 40–, a partir de su ensayo *La balanza de pagos interior* (Sociedad de Estudios y Publicaciones, 1960). Si se lleva adelante ese mensaje es evidente que supone un cambio profundísimo en nuestra economía. De ahí que, en ese sentido, aseguro que este artículo de Juan Ignacio Moreno se va a consultar una y otra vez porque parece lógico que –y los apoyos que presenta en José María Lago Montero, Juan José Ferreiro Lapatra y César García Novoa son muy clarificadores– «las decisiones en materia de financiación, por estar en juego la suficiencia financiera de todos los entes públicos y la garantía de la solidaridad interregional, deben adoptarse en el seno de un órgano multiespacial empírico, en el que estén representados todos los intereses en juego (en la actualidad, el Consejo de Política Fiscal y Financiera). El dinamismo y temporalidad de las situaciones que se producen en materia financiera exigen textos normativos adaptables a las diferentes coyunturas, lo que limita necesaria e inexorablemente el contenido estatutario posible relacionado con la materia financiera, contrayéndole, en su caso, a la exclusiva asunción de cláusulas genéricas, esto es, a la mera precisión sobre el alcance de las materias de competencia estatal o a la mayor concreción de las autonómicas. Esto impide no ya la consagración de previsiones concretas que conviertan opciones dinámicas en postulados estáticos contrarios a la flexibilidad que debe regir, en todo momento, la dirección de la política económica nacional, sino su congelación a través de instrumentos normativos dotados de una gran rigidez cuya modificación depende de la excesiva voluntad de una parte del cuerpo electoral, sometiendo el juego democrático de las mayorías a la dictadura de las minorías».

Pasemos a un cambio muy interesante. Ofrezco por ello una glosa un poco más amplia de lo corriente. En este sentido siempre recuerdo, como una aportación importante de Thorstein Veblen, aquel artículo titulado *The Barbarian Status of Women*, publicado hace ya más de un siglo en *The American Journal of Sociology*, con puntos de vista que también encontré en su obra capital, *La teoría de la clase ociosa*, sobre la raíz de una serie de discriminaciones que ha padecido la mujer. Claro que no podemos olvidar que, frente a la postura de Veblen, bastante después Paul A. Samuelson, en su artículo «Understanding the marxian notion of exploitation: a summary of the so-called transformation problem between Marxian values and competitive prices», en el *Journal of Economic Literature*, 1971, nº 9, páginas. 404-405, señaló que las mujeres son «tres veces más eficientes que el hombre en la producción de castores y dos veces más eficien-

tes en la producción de venados... Por eso la relación de intercambio castor-venado puede situarse en un orden que va de  $4/3$  a  $2/1$ , dependiendo de si las aptitudes son fuertes para dedicarse a los castores o para los venados». Esto conduce a lo que ya señalaba la teoría de la ventaja comparativa de Ricardo: que el hombre debía «dedicarse a la captura de venados, mientras que ningún hombre debería hacerlo a la producción de castores». Por lo tanto, lo racional es que los hombres se dediquen a cazar, en este caso, venados –no porque sea más entretenido y propio de quien domina– y las mujeres a criar castores, sin moverse prácticamente del hogar, o sea, en tareas domésticas, y no porque estén dominadas.

En este sentido Richard Wrangham, en un artículo en *Current Biology* que cita Europa Press el 22 de diciembre de 2010, al observar el juego con maderos de los chimpancés en el Parque Nacional de Kibale, en Uganda, concretamente en la comunidad de Kanyawara, señala: «Si los maderos eran tratados como muñecas, las hembras los llevarían más a menudo que los machos y dejarían de hacerlo al tener a sus propios hijos. Ahora sabemos que ambos aspectos son correctos.» Por tanto, «el juego difiere (básicamente) entre machos y hembras». Se desprende de ello que las diferencias de actitudes y de especializaciones derivadas no tienen que ver con decisiones sociales, sino con «predilecciones biológicas».

Todo esto no le convence al profesor de Economía política de la Universidad La Sapienza, en Roma, Alessandro Roncaglia, en su ensayo *Los orígenes de la desigualdad social. Los castores para las mujeres y los ciervos para los hombres* (Fundación Ernest Lluch, Sección Aragonesa, Zaragoza, 2009, pág. 11), quien señala –continuando una exposición iniciada en su ensayo *La ricchezza delle idee* (Laterza, 2001)– que «el supuesto de dotaciones originales dadas, de aptitudes de los diferentes (grupos de) individuos en la sociedad, es por sí mismo insuficiente para “comprender la estática y la dinámica de las cuotas distributivas de hombres y mujeres” (entre comillas altas la tesis de Samuelson en el art. cit. pág. 405). Recordemos que Adam Smith, mucho más realista –o, si se quiere, más adelantado en relación con el capital humano–, considera que el tiempo y el dinero, y, por tanto, la inversión que se ha hecho, determinan diferencias salariales y, también, tareas concretas. Hasta hace poco –basta ver las edades de incorporación a la población activa de mujeres y hombres en España publicadas por el Instituto Nacional de Estadística– era mucho mayor entre nosotros el tiempo y dinero invertido en los jóvenes que en las jóvenes. ¿No es esto lo que Smith señalaba en *La riqueza de las naciones* al escribir que «los salarios de mano de obra varían con la facilidad y la baratura,

o con la dificultad y carestía del aprendizaje de la profesión» (pág. 89 de la traducción de Amando Lázaro Ros, Aguilar, 1956). Y hasta hace poco, ¿se dedicaba tiempo y dinero a amplios conjuntos de mujeres en España?

Una puntualización muy valiosa a partir de la situación actual de esta problemática puede verse también en el artículo de María Pazos Morán, «El papel de la igualdad de género en el cambio a un modelo productivo sostenible», en *Principios. Estudios de Economía Política*, junio 2010, nº 17, págs. 77-102.

Y ¿por dónde marchan las cosas ahora? En la nota que aparece en «The Lex Column», de *Financial Times* de 23 de diciembre de 2010, bajo el título de «Women and Wealth», se señala que en los Estados Unidos, según el Bureau of Labor Statistics, en general, «las mujeres han cerrado la diferencia salarial con los hombres: la media de sus salarios se encuentra ahora en el 80 % respecto a la de los hombres, frente al 62 % en 1979».

Es evidente que todo esto, tras los movimientos feministas, a lo largo del siglo xx acabó alterándose profundamente. Es otro de los grandes cambios que contemplamos en estos momentos. De ahí el interés del artículo de Otilia Armiñana Villegas, que lleva por título «Presupuestos públicos y género. Planteamiento inicial. Caminando hacia la igualdad». En este trabajo, tras un previo análisis doctrinal con una amplia referencia de autoridades sobre esta cuestión, se destaca cómo «el primer informe de impacto de género en materia presupuestaria en España acompañó a Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2009; fue un punto de partida que se desarrolló con el Informe de Impacto de Género de los Presupuestos Generales para 2010, que recoge las principales características en materia de igualdad de los vigentes presupuestos estatales». Otilia Armiñana, después de presentar los datos estadísticos de este informe, efectúa su crítica al mismo tiempo, que se refiere a la información que acompaña el proyecto de Presupuestos Generales del Estado para 2011, así como las observaciones que se hacen al «esfuerzo que en esta materia de la presupuestación en clave de género se ha venido haciendo por las Administraciones autonómicas», tanto en el desarrollo legislativo como en la «adopción de medidas para garantizar que los informes de impacto, por razón de género, no deriven en un trámite formal sin trascendencia real para la consecución de los objetivos de igualdad». Y concluye con la exposición de las recomendaciones contenidas en el comunicado, «Hacia unos presupuestos con enfoque de género», firmado en Bruselas el 17 de octubre de 2001, y en el que, entre otras instituciones, había participado la OCDE.

Finalmente, otra alteración que afecta al Tribunal de Cuentas ha sido el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, «por el que se aprueban las Normas para la formulación de Cuentas Anuales y Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad y el Plan General de Contabilidad de las Pymes». Por este Real Decreto se deroga el Reglamento de Consolidación, aprobado por el Real Decreto 1815/1991, y se altera la decimonovena norma, «Combinaciones de negocios», del Plan General de Contabilidad, de Registro y Valoración. Se aplicará de forma prospectiva a partir del ejercicio que comienza el 1 de enero de 2010. A partir de ahí Juan Miguel Báscones Ramos, Interventor y Auditor del Estado, efectúa una excelente aportación en el artículo «Consolidación de estados financieros. Análisis de las principales modificaciones introducidas por el Real Decreto 1159/2010»-. En este artículo subyace, una vez más, el cambio que en el Derecho contable español forzosamente se produce como consecuencia de nuestra participación en la Unión Europea. Y en este trabajo de Báscones se ofrece una admirable síntesis de los nuevos cambios introducidos, con amplio despliegue en lo que se refiere a los «cambios en el porcentaje de participación en esa dependiente sin perder el control», a la «pérdida del control de la sociedad dependiente», así como a la «imputación a la sociedad dominante de las pérdidas de la dependiente». Queda claro que, gracias a este Real Decreto 1159/2010, prácticamente culmina el «proceso de reforma de nuestro Derecho contable en lo que a su armonización y adaptación a la normativa internacional emitida por el IASB se refiere», aunque todavía está pendiente la convergencia con la normativa vigente en Estados Unidos, emitida por el USFASB.

En la sección de «Documentación, Notas y Comunicaciones» se incluye una aportación valiosísima del profesor Andrés Fernández Díez. Éste se ha convertido en uno de los grandes expertos españoles sobre una cuestión tan importante como es la economía de la corrupción. Basta recordar, en esta misma REVISTA, en el número de septiembre de 2003 monográfico dedicado a este tema, su espléndido artículo «Descentralización, globalización y pacto local». Concretamente titula su nota actual «Nuevas aportaciones a la economía de la corrupción». La bibliografía que ofrece culmina con el análisis del «International Handbook on the Economics of Corruption» (Edward Elgar, 2006), que reúne en cinco apartados –«Corrupción y deficiente gobernanza en el mundo», «Corrupción y estructura institucional», «Corrupción en la transición del socialismo», «Estudio y ensayos» y «Políticas sectoriales contra la corrupción»– 19 colaboraciones, con 27 autores, aparte de la «Introducción» de la profesora Rose Ackerman, de la Universidad de Yale. Evidentemente es una aportación valiosísima,

precisamente para todas las personas implicadas en el control externo de las cuentas y, desde luego, para todo el mundo político español.

Como siempre, en la sección de «Legislación y Jurisprudencia», con su gran altura intelectual incontestable, aparecen las crónicas correspondientes al primer y segundo cuatrimestres del año 2010, firmadas por Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez.

También se publican cuatro reseñas, firmadas por Andrés Fernández Díaz, Carlos Cubillo, José Pascual y también una por mí, del informe de la London School of Economics and Political Science, *The Future of Finance*; del libro de Santiago Martínez-Varas, *Contencioso-administrativo. Comentarios y jurisprudencia. Ley 29/1998, de 13 de julio*; de la publicación de la IGAE, *Guía para la gestión de contratos del sector público*, y del libro de Francisco Pérez-Muinelo, *El gasto de defensa en España, 1946-2009*.



---

# ARTÍCULOS

---





# Nuevas tendencias en la auditoría: ¿cómo gestiona la innovación el Tribunal de Cuentas de Holanda?<sup>1</sup> (\*)

---

**Saskia J. Stuiveling**

Presidenta del Tribunal de Cuentas de Holanda

## INTRODUCCIÓN

Quisiera empezar con una felicitación: EUROSAI cuenta con 20 años de juventud, y mis colegas españoles han servido a EUROSAI espléndidamente al frente de la Secretaría General de la Organización. No es, por tanto, de extrañar que estén interesados en mejorar continuamente la forma en la que las EFS de Europa hacemos nuestro trabajo.

En esta ocasión nos pidieron que compartiéramos con ustedes nuestros esfuerzos encaminados a la innovación. Estamos encantados de hacerlo con la esperanza de que pueda generar iniciativas y sugerencias que nos ayuden a todos a hacer frente, de la mejor forma, al estimulante futuro que tenemos por delante.

La innovación se ha convertido en un cliché, un *mantra* de gestión, que debe aplicarse por todas las organizaciones. Pero creo sinceramente que la innovación es necesaria en el sector público y que nosotros, como Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) –como parte del sector público–, debemos tener la capacidad de mirar a los nuevos fenómenos de una manera creativa y diferente.

En este artículo haré unas reflexiones sobre la necesidad de innovación en el sector público (incluyendo a los auditores) y cómo el

---

<sup>1</sup> Con el muy apreciado apoyo de Hilde van Dijk, Ina de Haan, Egbert Jongsma, Matthijs Kerkvliet, Ilse Mol, Olga Rademakers y Hayo van der Wal, del Tribunal de Cuentas de Holanda.

(\*) Artículo traducido del inglés por D. Jerónimo Hernández Casares.

Tribunal de Cuentas de Holanda está gestionando actualmente la innovación. Quiero concluir con la descripción de una serie de innovaciones que se han ido aplicando –o más bien que estamos intentando poner en práctica– en nuestra organización.

## 1. LA NECESIDAD DE LA INNOVACIÓN

Como auditores externos del gobierno, las EFS proporcionan no sólo garantías, sino también enseñanzas sobre cómo mejorar el gobierno y la gestión. Por tanto, vemos la auditoría como una herramienta de garantía y aprendizaje.

Para poder beneficiarse y mejorar la capacidad de aprendizaje de nuestros fiscalizados tenemos que estar en contacto con la sociedad, que está en constante cambio y sufre el desafío de las incertidumbres. Como auditores necesitamos la capacidad de mirar de una manera nueva y por diferentes vías los fenómenos nuevos. Si no lo hacemos, estamos cerrando los ojos a la realidad y éstos tendrán menos impacto para la sociedad a la que queremos servir.

**FIGURA 1.**



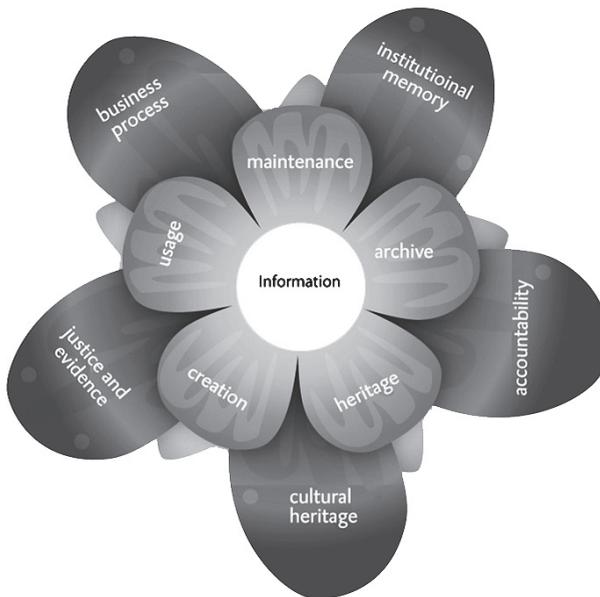
Permítanme ilustrar la necesidad de innovación en la auditoría poniendo de relieve los retos que plantea la gestión de la información en la actualidad. Durante años hemos gestionado la información mediante la disposición de la misma en papel.

**FIGURA 2.**



La información sobre papel nos ha llegado de una manera lógica y cronológica: la información se generaba, se usaba, se gestionaba y finalmente era eliminada o archivada. Así, era bastante fácil para los auditores crear o reconstruir una pista de auditoría siguiendo el rastro de papel. Es casi parte de nuestro ADN que las funciones de información se sucedan de manera lógica y secuencial.

**FIGURA 3.**



Con la introducción de la información electrónica, las cosas se hicieron mucho más complejas. Con nuestra mente todavía en el modo secuencial tenemos que hacer frente a información que ha de servir potencialmente en todas las etapas al mismo tiempo. Hoy en día, desde el momento en que la información se genera, es inmediatamente utilizada, reutilizada, modificada y almacenada. Información de diversas fuentes y con diversas funciones fluye al mismo tiempo. Cuando se crea la información ya existe la necesidad de decidir si se debe almacenar en un archivo (patrimonio cultural), porque cuanto más tiempo se espere más difícil y más tiempo llevará. Peor aún: la información puede perderse irremediablemente.

Para ilustrar esto: nuestra Administración Tributaria permitió a las empresas archivar *on line* determinados datos sobre el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas. Todo fue bien y los datos se almacenaron en una base de datos. A continuación, la Administración

Tributaria procesó los datos, los analizó y reorganizó, etc. Una vez hecho, quisieron enviar a las empresas sus liquidaciones de impuestos. Pero se habían olvidado de copiar la base de datos original que contenía los archivos sin procesar. Así que después de usar los datos ya no eran capaces de volver a los archivos originales. El resultado fue que tuvieron que pedir a las empresas, humildemente, que volvieran a presentar sus datos.

Las tecnologías de la información (TI) todavía no están diseñadas hoy para ser capaces de manejar esta complejidad y multifuncionalidad instantánea de información. Lamentablemente, esto significa que se han convertido en parte del problema en lugar de en parte de la solución.

Las instituciones públicas tienden a crear nuevas normas y procedimientos, y a introducir nuevas responsabilidades para hacer frente a los cambios y desafíos de la sociedad. Pero la dinámica de la sociedad va más allá de la dinámica del proceso de toma de decisiones dentro de nuestro sector público: las reglas son fijas y difíciles de cambiar, mientras que la sociedad está cambiando rápidamente. Nuestros gobiernos, por tanto, tienen dificultades para afrontar los cambios y desafíos de la sociedad y su dinámica, y ésta es una de las razones por las que la brecha entre el gobierno y la sociedad se está haciendo mayor.

El desajuste entre la dinámica dentro de nuestros gobiernos y el de las sociedades a las que servimos puede describirse con el *Marco ético de la competencia*, de Robert E. Quinn<sup>2</sup>. En este modelo se describen los valores en competencia en una organización: el enfoque interno compite con el enfoque externo, y el control compite con flexibilidad.

Si tuviéramos que dibujar el sector público holandés –¿quizá el de su país también?– en este diagrama, lo situaríamos en la parte inferior izquierda del cuadrante: una organización que se centra en el control y en los procedimientos internos. Está orientado a la continuidad y a la estabilidad, y se mantiene así por hacer las cosas por rutina. Se hace hincapié en la aclaración de las responsabilidades y de los procedimientos: está basada en normas.

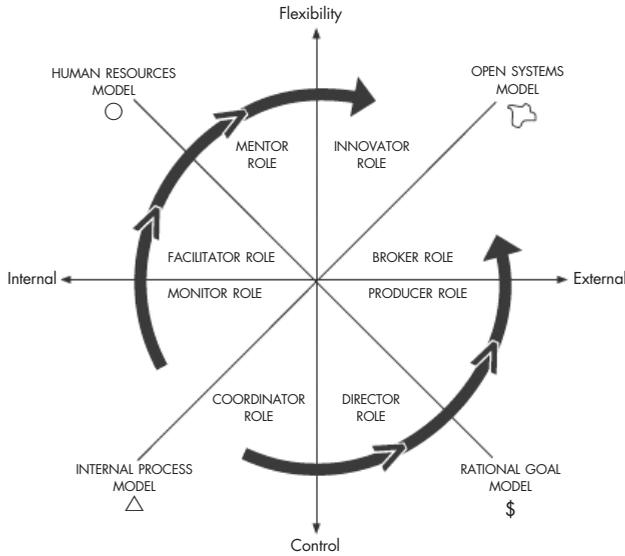
Como ya hemos mencionado, nuestra sociedad está en constante y dinámica evolución y se enfrenta a incertidumbres. Esto se representa en el cuadrante superior derecho: el modelo de sistemas abier-

---

<sup>2</sup> QUINN, R. (1988): «The Competing Values Model: redefining organizational effectiveness and change», en *Beyond Rational Management: Mastering the Paradoxes and Competing Demands of High Performance*. San Francisco, Jossey-Bass.

tos, se centra en la flexibilidad y en el entorno en que opera. El énfasis en este cuadrante está en el cambio y la innovación: está basado en principios o en valores.

**FIGURA 4.**



El sector público, por lo tanto, se esfuerza por ser eficiente y eficaz en una sociedad en rápida evolución que está más y más organizada en cambiantes redes nacionales e internacionales de ciudadanos individuales y organizaciones.

Las flechas que se muestran en el modelo de Quinn son más, no de Quinn. Representan los dos flujos de las actividades que el sector público en Holanda parece emprender en su lucha por escapar de la parte inferior izquierda del cuadrante.

Un flujo se mueve hacia arriba y luego gira a la derecha, y se centra en la cualificación de los funcionarios públicos: desarrollo institucional. La suposición subyacente es: los funcionarios públicos que se fundan en valores son más flexibles, pero aun así mantienen el compromiso de hacer lo correcto. Pueden trabajar de una manera menos basada en normas para que la organización en su conjunto sea más flexible y capaz de adaptarse en el tiempo a las necesidades del mundo exterior. En Holanda este principio impulsa la forma de contratar a la gente trabajando en general en el sector público, no en una parte específica del mismo, haciendo que las personas en puestos directivos roten en sus tareas, etc.

El otro flujo se mueve a la derecha y luego hacia arriba, y se centra en la racionalidad en las políticas y en la aplicación de las políticas: sobre los resultados del presupuesto, por ejemplo. La mayoría de las EFS reconocerán este flujo, y la mayoría de nosotros participará activamente en su promoción mediante la fiscalización y a través de nuestras conclusiones y recomendaciones.

Sin embargo, los dos flujos todavía no se encuentran en el cuadrante superior derecho, donde –según Quinn– nuestro sector público debería llegar finalmente.

El cuadro presenta un desafío a la mente de los auditores. Tenemos la tendencia a seguir la música, no a estar al frente de ella. Pero quizá debamos abandonar esta actitud, liberarnos de nuestra atención focal sobre las normas y procedimientos, y volver a pensar en la mejor manera de ayudar a nuestro sector público para ser efectivo de nuevo. ¿Cómo podemos lograrlo?

## **2. GESTIÓN DE LA INNOVACIÓN**

La innovación significa algo más que el desarrollo de una herramienta o un instrumento: se trata de tener la mente abierta y de no tener miedo a probar cosas nuevas o de hacer las cosas de una manera nueva. Son también innovaciones las intervenciones culturales: alientan a las organizaciones a estar al tanto de su cultura, a revisarlas críticamente y a estar dispuestas a cambiarla –rompiendo tabúes–. El entorno en que operamos como auditores está variando rápidamente, y si no somos capaces de hacer frente a estos cambios para hacer las cosas de otra manera, el medio nos obligará a rectificar. Pero entonces no tendremos la potestad de administrar el cambio por nosotros mismos.

La gestión de la innovación significa la superación de una serie de desafíos, tales como:

- El cambio de la cultura organizativa dominante.
- La consecución de un apoyo amplio en la aplicación de las innovaciones.
- El desarrollo de una perspectiva a largo plazo para la aplicación de las innovaciones.
- La difusión de experiencias con las innovaciones.
- No tener miedo al fracaso.

Nuestras experiencias con innovaciones recientes nos han enseñado que hay al menos tres condiciones esenciales para la gestión de

innovaciones efectivas y sostenibles. En primer lugar debe existir la oportunidad de fallar: las innovaciones podrían y pueden fallar. Las EFS deben tener una mente abierta hacia la prueba y el error, y no deben tener miedo a intentar algo nuevo que conlleve el riesgo del fracaso. En segundo lugar debe haber tiempo para dejar crecer la innovación y demostrar su valor. En tercer lugar, debe haber personas con la mentalidad adecuada (entusiasmo) y con medios suficientes y de apoyo (desde arriba) para salir y hacerlo realmente.

El Tribunal de Cuentas de Holanda está incorporando la innovación mediante:

1. El desarrollo y puesta en práctica de nuestra estrategia.
2. La participación en grupos de trabajo de INTOSAI.
3. El establecimiento de un laboratorio de innovación.

### 2.1. Estrategia 2010-2015

En nuestro nuevo periodo estratégico 2010-2015 queremos centrarnos en la mejora de la capacidad de aprendizaje de la Administración Pública, como puede verse en la figura 5. Por lo tanto, necesitamos proporcionar a los intereses de los beneficiarios finales de las políticas del gobierno un papel más central en nuestras auditorías financieras, y nos preguntamos:

- ¿Está el gobierno haciendo las cosas correctas (consecuencias)?
- ¿Está el gobierno haciendo bien las cosas (resultado)?

Al fiscalizar la *gestión* de las autoridades públicas analizamos si operan en *función de la demanda, de manera eficaz y eficiente*, mediante el examen y aplicación de políticas y el vínculo entre ellas. Nos hacemos las siguientes preguntas:

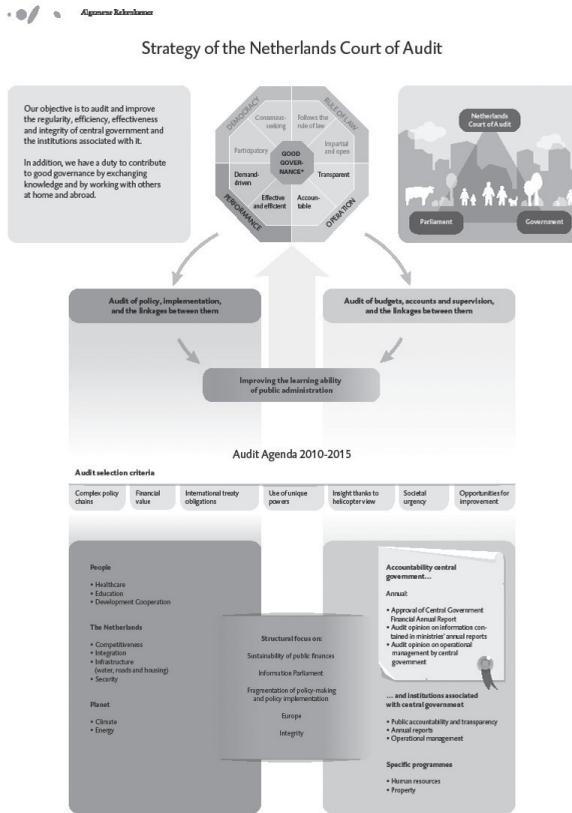
- ¿La política responde a las necesidades y los problemas de la sociedad?
- ¿Se aplica de forma eficaz y eficiente?
- ¿Es la política viable y aplicable?
- ¿Está la política preparada adecuadamente?
- ¿Puede el gobierno aprender de ella?

Para determinar si el Gobierno está haciendo las cosas correctamente nos fijamos en los *resultados* de la política. Por supuesto, la elección política en sí misma es competencia exclusiva de la esfera

política. Para determinar si el gobierno está haciendo las cosas bien nos fijamos en los *resultados*. Evaluamos si las ambiciones del Gobierno (1) están en consonancia con el tiempo programado (2), las personas que tienen que ponerlas en práctica (3) y el presupuesto y otros recursos asignados (4). Idealmente, las pretensiones y las tres condiciones de aplicación deben estar en equilibrio.

En la cultura política holandesa, las ambiciones son a menudo elevadas, pero su aplicación resulta inadecuada. A veces no hay suficientes personas cualificadas disponibles, a veces el tiempo necesario para la preparación y la ejecución se subestima groseramente y en ocasiones los costes resultan ser mucho más altos de lo que se pensaba originalmente. El problema es, a menudo, una combinación de estos tres elementos. Como consecuencia, los frutos y los resultados están muy lejos de lo que se pretendía. Hemos visto que la inadecuada preparación de la política por las autoridades es una de las razo-

FIGURA 5.



\*Characteristics of good governance based on UN definition.

nes principales por las que los resultados esperados, cuando la política se puso en marcha, no se alcanzan. Es por eso que preguntamos a las autoridades, con más frecuencia, si durante la etapa de planificación prestaron suficiente atención al tiempo realmente necesario, a la disponibilidad de personas suficientemente cualificadas y a los costes reales y a otros recursos necesarios para lograr sus objetivos. A lo largo del ciclo político (preparación, ejecución, evaluación), las autoridades deben prestar una atención sistemática a estos factores de una manera equilibrada.

## 2.2. INTOSAI/EUROSAI

El Tribunal de Cuentas de Holanda mantiene buenas relaciones con sus organizaciones hermanas en todo el mundo y participa activamente en varios grupos de trabajo de INTOSAI y, por supuesto, en los grupos de trabajo de EUROSAI. Por ejemplo, encabeza en la actualidad un proyecto conjunto en la lucha contra el fraude fiscal a escala transnacional con las organizaciones homólogas y otras organizaciones interesadas en la cuestión en los países afectados.

El fraude fiscal transnacional está experimentando muchos cambios y el dinero involucrado circula muy rápido (a menudo en forma electrónica). Es un ejemplo típico de un problema en el que las normas y las decisiones, a menudo, llegan demasiado tarde y no evolucionan adecuadamente. Un ejemplo de innovación en este ámbito es el uso de herramientas informáticas inteligentes y, sobre todo, el fortalecimiento de la cooperación entre las EFS y las Administraciones fiscales de sus países. Esto aumenta la probabilidad de diseñar una estrategia nacional e internacional eficaz para hacer frente a este tipo perjudicial de fraude. También tomamos parte activa, y nos inspiramos, en la *Task Force* de INTOSAI sobre la crisis financiera mundial (ver punto 3.1).

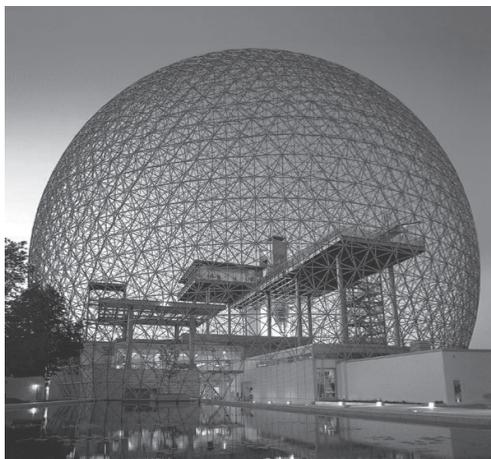
## 2.3. Laboratorio de innovación

Para apoyar y gestionar la innovación, el Tribunal de Cuentas de Holanda decidió crear un laboratorio de innovación. Su objetivo es estimular, apoyar y difundir la innovación en nuestra organización. Queda mejor ilustrado con esta imagen de la biosfera de Montreal, Canadá.

Se trata de un espacio cerrado que protege todo lo que se encuentra en su interior y permite que se desarrolle. Puede resistir la presión desde dentro si algo va mal y, por lo tanto, no representa una amenaza para la zona circundante. El diseño transparente permite

ver lo que está pasando en el interior. Esto hace que la gente sea curiosa y se inspire. Para asegurar que nuestro laboratorio de innovación sea un éxito tenemos que posicionarlo fuera de nuestras normas y procedimientos burocráticos. Debe ser flexible y centrarse en los avances importantes en nuestro entorno profesional.

**FIGURA 6.**



Entonces, ¿qué tipo de innovaciones estamos –o más bien el laboratorio– desarrollando y aplicando actualmente?

### **3. INNOVACIONES RECIENTES**

Antes de describir algunos ejemplos de innovaciones que estamos aplicando en la actualidad en el Tribunal de Cuentas de Holanda, quiero distinguir varios tipos de innovación:

- Métodos innovadores: el uso de nuevas formas de llevar a cabo nuestras auditorías.
- Productos innovadores: el uso de nuevas formas de comunicar los resultados de nuestras fiscalizaciones y nuestro conocimiento.
- Intervenciones innovadoras: uso de nuevas formas de influir en las entidades auditadas y otros interesados.
- Relaciones innovadoras: inversión y desarrollo de las relaciones con otros interesados además de nuestros fiscalizados.

Las innovaciones pueden desencadenarse por cambios y desafíos en el entorno, tales como la crisis financiera mundial y sus efectos

sobre la estabilidad financiera de Holanda. También pueden provocarse por querer ser más eficaz como auditor al hacer las cosas de manera diferente al situar a los beneficiarios de las políticas gubernamentales en el centro de nuestras auditorías (controles de la realidad) o mediante el uso de diversas formas de comunicar sobre la calidad de la gestión operativa en los ministerios (ficha operativa de gestión de calidad). Y se pueden activar mediante el uso de métodos y técnicas desarrolladas por terceros, tales como la disponibilidad de la información geográfica y la tecnología, como sistemas de posicionamiento global (GPS) y sistemas de información geográfica (SIG). Y mediante la recopilación de información de una manera diferente, lo más cerca posible de la sociedad, mediante el uso de los medios de comunicación social (*Twitter, Facebook, etc.*), por ejemplo, a través de *crowdsourcing*.

### **3.1. Enfoque en la crisis financiera mundial**

El año 2009 fue especialmente memorable para el Tribunal de Cuentas de Holanda. Nuestro país tiene un amplio mercado financiero y, en consecuencia, ha quedado demostrado que es especialmente vulnerable a los efectos de la crisis bancaria y a la posterior crisis económica. Las medidas gubernamentales en respuesta a la crisis financiera nos hicieron afrontar cuestiones completamente nuevas y fundamentales.

La crisis financiera también significaba que teníamos que actualizarnos de forma rápida y teníamos que profundizar en nuestro conocimiento del sector financiero. En varias actividades o intervenciones examinamos los efectos de la crisis financiera mundial y las medidas adoptadas por el Gobierno holandés:

- En nuestra auditoría de la regularidad de 2008 tuvimos que evaluar la regularidad de la adquisición de Fortis/ABN-AMRO –un banco privado– por el Gobierno holandés por 23.000 millones de euros y su presentación en las cuentas financieras.

- Se analizaron las intervenciones y medidas adoptadas por el Ministerio de Hacienda en respuesta a la crisis financiera, que abarca los últimos cuatro meses de 2008 y el primer trimestre de 2009. Sobre esta base se elaboró un informe de seguimiento de la lista de las principales características de cada intervención o disposición, junto con los términos y condiciones pertinentes, las comprobaciones y controles que se pusieron en marcha para garantizar el cumplimiento con los términos y condiciones y, por último, los poderes del Tribunal de Cuentas.

– También se abrió un fichero en la *web* del Tribunal de Cuentas acerca de las intervenciones relacionadas con la crisis financiera. El archivo también contiene otra información relevante sobre las actividades llevadas a cabo por nuestros homólogos de otros países en respuesta a la crisis financiera.

– A petición del Parlamento se han investigado –en el tiempo récord de una semana– los cálculos financieros relacionados con la venta de unidades de negocio de ABN-AMRO a Deutsche Bank.

– Hemos contribuido en diversos grupos de trabajo a nivel de funcionarios del Gobierno que estaban discutiendo cómo reducir el déficit público de 35 millones de euros mediante diferentes recortes presupuestarios. Nuestra aportación consistió en la elaboración de fichas que contienen las conclusiones y recomendaciones más relevantes sobre los distintos ámbitos políticos cubiertos por su análisis.

### 3.2. Controles de la realidad

Este año llevamos a cabo por primera vez *controles de la realidad*. Por el momento sólo estamos experimentando, pero los resultados nos han animado a seguir por ese camino. Tratamos de determinar los efectos concretos de la política sobre los interesados (público, empresas, organizaciones, etc.) En otras palabras, nuestras investigaciones deben mostrar si el dinero se ha gastado realmente en los objetivos políticos acordados.

Hemos seleccionado veinte preocupaciones sociales y hemos examinado la forma en que el Gobierno central les da respuesta, si las medidas conducen a soluciones prácticas y cómo los abordan los ministros. Hemos analizado si la política del Gobierno central se ocupa de problemas a los que se enfrentan los ciudadanos, organizaciones o empresas. Estos controles no ofrecen una visión de conjunto, sino que nos dan una impresión de si la política está ayudando a resolver los problemas de la sociedad.

Con este fin, los controles se centran en cuatro preguntas:

1. ¿Qué piensan los interesados?
2. ¿Se corresponde esto con lo que la política pretendía lograr?
3. ¿Cuanto dinero se ha gastado en ello?
4. ¿De qué manera rinde cuentas de sus acciones el Gobierno en su informe anual ante el Parlamento?

Nuestras primeras 20 comprobaciones de la realidad abordaron cuestiones como la participación ciudadana en las zonas de viviendas

de mala calidad, estimulación del desarrollo del sector privado en los países en desarrollo y el cuidado de los mayores.

### 3.3. La ficha operativa de gestión de calidad

La ficha operativa de gestión de la calidad es un nuevo instrumento introducido por el Tribunal de Cuentas de Holanda. La ficha se utilizó por primera vez en el año 2009. Vamos a aplicar la experiencia obtenida para mejorar la ficha en los próximos años. La ficha de la calidad identifica las deficiencias en el contexto de la gestión operativa general de un ministerio y revela qué partidas presupuestarias se ven afectadas por ello. La ficha se compone de dos partes. La parte I trata sobre las unidades organizativas del ministerio, y la parte II sobre las partidas presupuestarias del ministerio.

La parte I de la ficha de calidad sitúa las deficiencias que detectamos en el contexto del número total de posibles deficiencias. Se basa en el documento del Ministerio de Finanzas *Punto de partida para la gestión financiera y la gestión de materiales*. El punto de partida resume las normas sobre gestión financiera y gestión de materiales establecidas en la Ley de Cuentas del Gobierno de 2001 y la legislación secundaria basada en la Ley. Se compone de 67 elementos, pero como esto es demasiado para una ficha de calidad, los hemos agrupado en seis categorías.

El número total de posibles deficiencias en la gestión operativa comprende todos los ámbitos de gestión que son relevantes o esenciales para el correcto funcionamiento de un ministerio. Dado que la ficha de la calidad es una nueva herramienta, la *importancia* estimada de los ámbitos de gestión se puede cambiar en el futuro.

La parte I de la ficha de calidad revela qué ámbitos de gestión son a los que nosotros y/o la Autoridad Nacional de Auditoría (auditor interno de nuestros ministerios) prestamos especial atención en las auditorías realizadas en el año 2008 y dónde encontramos deficiencias leves o graves. Una atención especial de la Autoridad Nacional de Auditoría significa el estudio de la gestión operativa, además de la auditoría anual requerida por ley. Una atención especial del Tribunal de Cuentas significa el estudio de la gestión operativa en nuestras auditorías del ministerio específico y de toda la Administración Pública. Una atención especial del Tribunal de Cuentas y de la Autoridad Nacional de Auditoría no significa necesariamente que todos los aspectos de un ámbito de gestión fueran considerados en la auditoría. Puede haberse puesto atención a un solo aspecto.



**FIGURA 8. FICHA DE CALIDAD. PARTE II.**

Operational management quality card 2008: Ministry of Foreign Affairs  
Part I: Status of each organisational unit

Elements of operational management	Organisation and management of transfer payments and receipts		Organisation and management of transaction expenditures and receipts			Financial accounting (record-keeping)	Material management	Internal organisation	Supervisory relations/management field
	Subsidies/government grants	Special purpose grants	Taxation	Personell expenditure	Equipment expenditure				
Directorates-General/clusters (number of organisational units)									
DG Regional policy and Consular Affairs (8 units)	█								
	█								
	█								
	█								
	█								
	█								
	█								
Government Agency (1 unit)								█	
Missions (3 units)	█			█	█				
Shortcoming not allocated to organisational unit	⊗								

⊗ Serious shortcoming  
Shortcoming  
Ⓜ Shortcoming has consequences for regularity

█ Critical process  
Relevant process  
Process of little importance or not present

Additional attention paid by:  
Court of Audit  
National Audit Authority  
Court of Audit and National Audit Authority

Ⓜ Advance payment management, see AAL point 1  
Ministerial review policy, see AAL point 3

card 2 of 2

Total: 144 relevant and critical processes (= maximum number of possible shortcomings)

### 3.4. Sistemas de Información Geográfica (SIG) y Auditoría

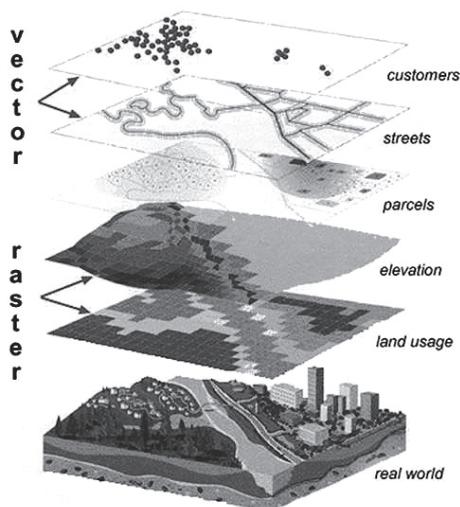
La información geográfica o espacial –como los códigos postales o las coordenadas de latitud y longitud– proporciona información sobre un lugar específico. Un SIG se puede describir como un sistema

informático que facilita la entrada de datos, almacenamiento, análisis y presentación especial de los datos geográficos. Por ejemplo, como se muestra en la Figura 9, las diferentes capas de datos pueden combinarse y analizarse en su contexto geográfico: ¿dónde viven los clientes y cómo se pueden llegar a ellos? Preguntas similares pueden ser formuladas y contestadas (incluso por las EFS) por los destinatarios de las políticas gubernamentales.

El SIG permite a los usuarios almacenar y mantener una gran cantidad de información relacionada con datos geográficos para visualizar y simplificar datos complejos, para crear nuevos datos de datos existentes y para producir mapas de alta calidad.

La parte más interesante del SIG es que permite a los usuarios desarrollar análisis complejos al relacionar diferentes capas de datos y sobreponer diferentes conjuntos de datos para obtener una perspectiva espacial.

**FIGURA 9. LA FUERZA DEL SIG.**



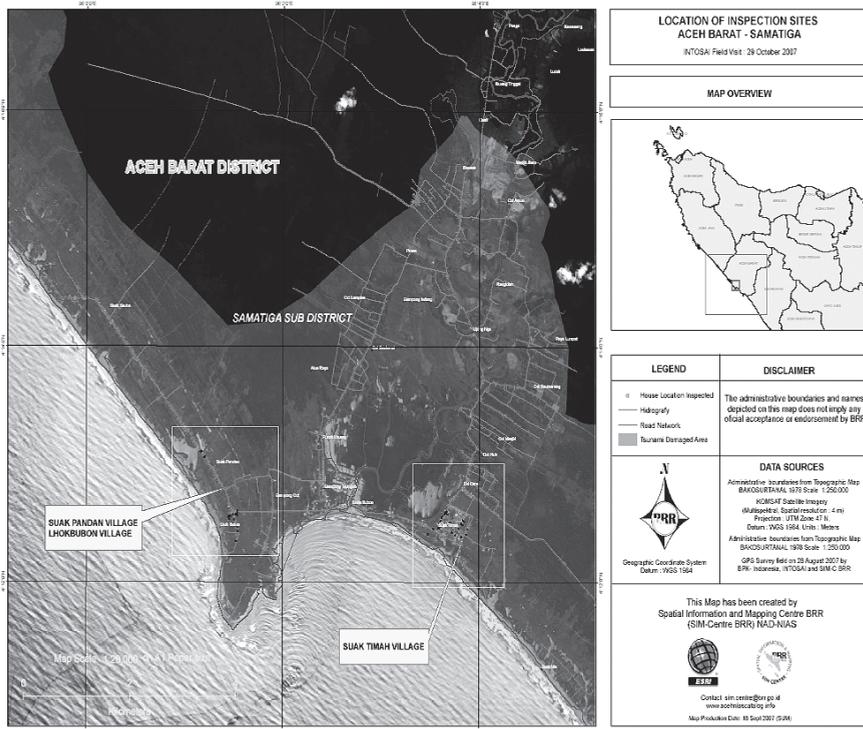
Origen de la imagen: Universidad de Western Ontario, <http://ssnds.uwo.ca>

Un Sistema de Información Geográfica puede ser útil para las diferentes fases de una auditoría: evaluación de los riesgos relevantes, diseño de la auditoría, realización de la auditoría, análisis de los resultados de la auditoría y comunicación de los resultados de la auditoría.

La Task Force de INTOSAI para el tsunami utilizó datos geográficos en un estudio piloto sobre la auditoría de los proyectos de viviendas en Aceh Barat (Indonesia) después del tsunami. Se han utilizado

dispositivos GPS y mapas por satélite para determinar si las casas se construyeron en el lugar correcto (por ejemplo, icon suficiente distancia al mar!) mediante la vinculación de los datos de auditoría de campo con los datos geográficos (Fig. 10).

**FIGURA 10. LOCALIZACIÓN DE LUGARES DE INSPECCIÓN EN ACEH BARAT (INDONESIA).**

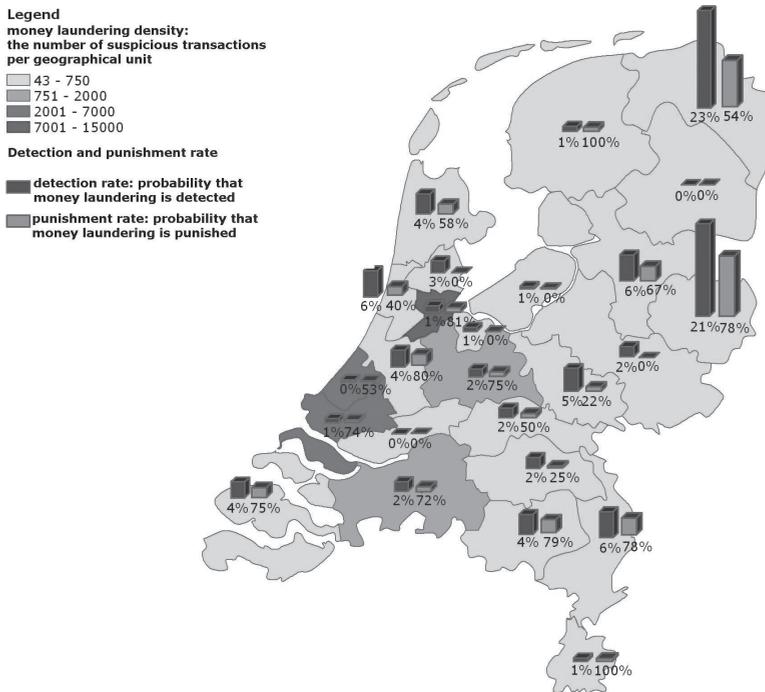


El Tribunal de Cuentas decidió utilizar un Sistema de Información Geográfica en una auditoría sobre los esfuerzos del Gobierno por combatir el blanqueo de dinero y la financiación del terrorismo. El Tribunal de Cuentas de Holanda fue capaz de visualizar la densidad del blanqueo de dinero y los resultados de las unidades locales de la policía de investigación, de la Fiscalía y de los tribunales penales, como se muestra en la Figura 11.

El Tribunal de Cuentas de Holanda estableció un centro de conocimientos sobre el uso de los Sistemas de Información Geográfica en auditoría. Este centro ya es parte de nuestro laboratorio de innovación. Además de centrarse en las actividades nacionales del Tribunal de Cuentas, también se focalizará en sus actividades como vicepresidente

dencia del grupo de trabajo para la Rendición de Cuentas y la Auditoría para la Ayuda en Casos de Catástrofes, presidido por el Tribunal de Cuentas Europeo.

**FIGURA 11. TASAS DE DETECCIÓN Y SANCIÓN POR BLANQUEO DE DINERO Y FINANCIACIÓN DEL TERRORISMO POR UNIDAD GEOGRÁFICA.**



### 3.5. Auditorías y el público

Desde el XIX Congreso INCOSAI, celebrado en México –más concretamente desde la reunión paralela con las Naciones Unidas (Departamento de Asuntos Económicos UNDESA) y el Proyecto Internacional del Presupuesto (International Budget Project - IBP) acerca de prácticas de colaboración para aumentar la participación de la sociedad civil en el proceso de la fiscalización– hemos estado buscando los medios para lograr acercar las auditorías a los ciudadanos. La atención se centra en cómo conseguir involucrar al público en nuestras auditorías como fuente y en cómo hacer un mejor uso de los ciudadanos como usuarios de los resultados de nuestro trabajo.

Entre tanto, el laboratorio está experimentando con *crowdsourcing* (**tercerización masiva** o **subcontratación voluntaria**). Es difícil de explicar, pero el mejor ejemplo es el sitio *web* ushahidi<sup>3</sup>. Ushahidi se centra en la información sobre desastres directamente desde el punto donde tienen lugar. Por eso, tanto para obtener una actualización sobre Haití o el derrame de petróleo del Golfo de México: recurra a Ushahidi. Si visita esta *web*, comprenderá inmediatamente el enorme potencial para nosotros los auditores. Tenemos un experimento previsto con una organización holandesa que atiende las necesidades de los jóvenes sin hogar. Está todavía en una fase muy temprana de desarrollo, pero tenemos la esperanza de que madure en los próximos meses.

Entre tanto hemos celebrado un par de seminarios en el país, organizados por nuestros colegas de las oficinas de auditoría locales y regionales. El tema fue nuestra auditoría sobre el deplorable estado de los polígonos industriales locales. Si bien casi todas las autoridades locales han incentivado los polígonos industriales y las inversiones en nuevos edificios de oficinas, los edificios de mayor antigüedad fueron abandonados y fueron víctimas de vandalismo, etc. Así que hablamos de estos resultados y animamos a nuestras contrapartes locales y regionales a profundizar en la situación a nivel local. Al hacer esto de una manera más sistemática en nuestro país (donde las oficinas locales y regionales de auditoría se crearon sólo hace diez años), estamos tratando de vivir según el lema global de INTOSAI: el intercambio de experiencias beneficia a todos.

## COMENTARIOS FINALES

Espero que este artículo inspire a tantos colegas como sea posible a que presenten sus innovaciones— incluso si están en una fase temprana —en nuestros foros, incluido EUROSAI.

Gracias de nuevo a mis colegas españoles por ofrecernos este foro para compartir nuestra experiencia<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> Veá: [www.ushadidi.com](http://www.ushadidi.com)

<sup>4</sup> Si tiene cualquier sugerencia, etc., por favor, póngase en contacto con: [sj.stuiveling@rekenkamer.nl](mailto:sj.stuiveling@rekenkamer.nl)



# La constitucionalización de un modelo diferencial de financiación para Cataluña por la STC 31/2010, de 20 de abril

---

**Juan Ignacio Moreno Fernández**

Letrado del Tribunal Constitucional.

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

## **I. EL PRINCIPIO DE COMPETENCIA O ESPECIALIDAD: LAS RELACIONES DE LA LOFCA CON LOS ESTATUTOS DE AUTONOMÍA**

Tanto las normas estatutarias como la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (en lo sucesivo, LOFCA) son normas directamente vinculadas a la Constitución en las que la regulación que les ha sido encomendada queda «fuera del alcance de cualquier otra norma jurídica» por cuanto ninguna otra norma del ordenamiento puede proceder a la regulación que les ha sido reservada y «en exclusiva atribuida por la Constitución», por lo que estamos en presencia de unas normas «cuya posición en el actual sistema de fuentes del Derecho no puede ya explicarse en los términos del tradicional principio de jerarquía normativa, debiéndose acudir a otros criterios, entre los que el de la competencia juega un papel decisivo»<sup>1</sup>. De esta manera, «[l]a ley orgánica no es en estos casos una forma fungible, sino que, en relación con las concretas materias reservadas a una ley orgánica singular, las restantes leyes orgánicas se relacionan también de acuerdo con el principio de la distribución competencial. Así las cosas, la posición relativa de los Estatutos respecto de otras leyes orgánicas es cuestión que depende del contenido

---

<sup>1</sup> STC 139/1988, de 8 de julio, FJ 2, aunque con relación al Estatuto del Personal de las Cortes Generales.

constitucionalmente necesario y, en su caso, eventualmente posible de los primeros»<sup>2</sup>.

Si bien es cierto que los Estatutos de Autonomía ocupan una diferente posición «respecto de las leyes orgánicas como consecuencia de la rigidez que los caracteriza», lo que determina «la superior resistencia de los Estatutos sobre las leyes orgánicas», de tal forma que éstas «no pueden modificarlos formalmente» (salvo las de su propia reforma *ex* art. 147.3 CE)<sup>3</sup>, también lo es que «las relaciones entre los Estatutos de Autonomía y las leyes orgánicas previstas en la Constitución están sujetas a lo que al respecto dispone esta última. De ahí que la reserva material que, en términos específicos para cada caso, realiza la Constitución a favor de determinadas leyes orgánicas suponga que cada una de dichas leyes pueda llevar a cabo una delimitación de su propio ámbito<sup>4</sup>, circunscribiendo la eficacia de las normas estatutarias de acuerdo con dicha delimitación»<sup>5</sup>. En suma, en caso de colisión será competencia del Tribunal Constitucional «la apreciación del alcance de la correspondiente reserva y sus efectos sobre la validez o eficacia de la normativa estatutaria»<sup>6</sup>.

Con carácter general, el ámbito material reservado a los Estatutos de Autonomía vendría determinado por un contenido mínimo o necesario (el derivado del art. 147 CE y restantes disposiciones constitucionales expresas) y un contenido adicional o posible, «que, aun no estando expresamente señalado por la Constitución, es complemento adecuado por su conexión con las aludidas previsiones constitucionales» y que se concretaría en aquellas «otras cuestiones derivadas de las previsiones del artículo 147 CE relativas a las funciones de los poderes e instituciones autonómicas, tanto en su dimensión material como organizativa, y las relaciones de dichos poderes e instituciones con los restantes poderes públicos estatales y autonómicos, de un lado, y con los ciudadanos, de otro»<sup>7</sup>. Es decir, en las normas estatutarias existe un contenido constitucionalmente obligado (art. 147.2 CE) y un contenido constitucionalmente posible en virtud de previsiones constitucionales expresas (así, arts. 3.2 y 4.2 CE)<sup>8</sup>.

Dentro de este contenido adicional o posible se encuentran, entonces, aquellas materias que, aun no estando expresamente previstas

<sup>2</sup> STC 31/2010, de 28 de abril, FJ 3.

<sup>3</sup> STC 247/2007, de 12 de diciembre, FJ 6.

<sup>4</sup> STC 154/2005, de 9 de junio, FFJJ 4 y 5.

<sup>5</sup> STC 247/2007, de 12 de diciembre, FJ 6.

<sup>6</sup> Ídem.

<sup>7</sup> STC 247/2007, de 12 de diciembre, FJ 12.

<sup>8</sup> STC 31/2010, de 28 de abril, FJ 4.

en la Constitución, son un complemento adecuado por su conexión con las sí previstas, cual sucede, precisamente, con la materia financiera. En efecto, si el artículo 137.1 CE atribuye a las Comunidades Autónomas «autonomía» para la gestión de sus propios intereses, el artículo 156.1 CE incorpora dentro de aquélla la «autonomía financiera» para el desarrollo y ejecución de sus competencias, para, finalmente, establecer el artículo 157.1 CE los recursos que integrarán la Hacienda de las Comunidades Autónomas. La autonomía financiera «supone la propia determinación y ordenación de los ingresos y gastos necesarios para el ejercicio de sus funciones»<sup>9</sup> al conectarse «con el ejercicio de las competencias de las Comunidades Autónomas»<sup>10</sup>, permitiéndoles «elegir y realizar sus propios objetivos políticos, administrativos, sociales o económicos, con independencia de cuáles hayan sido las fuentes de los ingresos que nutren sus Presupuestos»<sup>11</sup>.

Ahora bien, sin desconocer la titularidad de unas competencias financieras atribuibles *ex Constitutione* a las Comunidades Autónomas que pueden formar parte del contenido adicional o posible de los Estatutos de Autonomía en la medida que se trataría de cuestiones conexas, esto es, que constituyen un complemento adecuado por su conexión con las previstas en el texto constitucional<sup>12</sup> y, concretamente y en lo que ahora interesa, con el reconocimiento de la autonomía financiera «para el desarrollo y ejecución de sus competencias» (artículo 156.1 CE), su alcance queda condicionado por las competencias del Estado previstas en los artículos 149.1.13<sup>a</sup> y 149.1.14<sup>a</sup>, ambos de la CE, que no sólo se dirigen a «ponderar los intereses en juego, tanto los del conjunto de las Comunidades Autónomas como de los suyos propios»<sup>13</sup>, sino que exigen necesariamente su intervención «para adoptar las medidas necesarias y suficientes a efectos de asegurar la integración de las diversas partes del sistema en un conjunto unitario»<sup>14</sup>.

Por la anterior razón, el Constituyente no sólo atribuyó al Estado central la competencia exclusiva para la «fijación del marco y los límites en que esa autonomía ha de actuar»<sup>15</sup>, sino que lo hizo mediante

<sup>9</sup> SSTC 179/1987, de 12 de noviembre, FJ 2; y 192/2000, de 13 de julio, FJ 7.

<sup>10</sup> SSTC 13/1992, de 6 de febrero, FJ 7; 202/1992, de 23 de noviembre, FJ 3; y 192/2000, de 13 de julio, FJ 7.

<sup>11</sup> SSTC 13/1992, de 6 de febrero, FJ 7; y 192/2000, de 13 de julio, FJ 7.

<sup>12</sup> STC 247/2007, de 12 de diciembre, FJ 12.

<sup>13</sup> STC 13/2007, de 18 de enero, FJ 6.

<sup>14</sup> SSTC 11/1984, de 2 de febrero, FJ 4; 144/1985, de 25 de octubre, FJ 4; y 13/2007, de 18 de enero, FJ 7.

<sup>15</sup> STC 179/1987, de 12 de noviembre, FJ 2.

la Ley Orgánica a la que hace referencia el artículo 157.3 CE<sup>16</sup> en la medida que cumple con «una función delimitadora de las competencias financieras estatales y autonómicas previstas en el artículo 157 CE»<sup>17</sup>. De esta manera, no sólo se evita «la dificultad que habría supuesto que dicho sistema quedase exclusivamente al albur de lo que se decidiese en el procedimiento de elaboración de cada uno de los Estatutos de Autonomía»<sup>18</sup>, sino que se condiciona la intervención de las normas estatutarias –y, en consecuencia, tanto la actuación de las Comunidades Autónomas como la propia del Estado–, que, aun cuando operan como normas «delimitadoras»<sup>19</sup>, precisan su alcance «a partir de los preceptos constitucionales que remiten a una ley orgánica»<sup>20</sup>. Por esta razón, la función de las normas estatutarias en materia financiera se limita a «realizar alguna precisión sobre el alcance de las materias de competencia estatal» y sólo en la medida que de dicha precisión se destine a «favorecer la mayor concreción de las competencias autonómicas que se correlacionan con ella»<sup>21</sup>.

Sentado lo anterior, debe afirmarse con rotundidad que un Estatuto de Autonomía no es la norma a la que hace referencia el artículo 157.3 CE y, por tanto, ni puede regular, ni tampoco puede alterar, el sistema o modelo de financiación autonómica aplicable en un momento dado y que haya sido fijado mediante la ley a que hace referencia aquel artículo 157.3 CE en uso de las competencias exclusivas que los artículos 149.1.13<sup>a</sup> y 149.1.14<sup>a</sup>, ambos de la CE, atribuyen al Estado. En consecuencia, el núcleo de las leyes orgánicas estatutarias y el núcleo de la Ley Orgánica de Financiación Autonómica están presididos por el principio de competencia o de especialidad correspondiendo a disposiciones normativas diferentes delimitar su contenido. De esta manera, la norma estatutaria que incluya en su objeto contenidos reservados a leyes orgánicas específicas incurrirá en el vicio de la inconstitucionalidad, no por contradecir la ley del mismo rango, sino por invadir una materia que constitucionalmente le ha sido vedada por estar atribuida privativamente por el propio texto constitucional a otra disposición normativa, como es, en el caso de la financiación autonómica, a la ley orgánica a la que llama el artículo 157.3 CE<sup>22</sup>.

<sup>16</sup> STC 250/1988, de 20 de diciembre, FJ 4.

<sup>17</sup> STC 192/2000, de 13 de julio, FJ 4.

<sup>18</sup> SSTC 68/1996, de 4 de abril, FJ 9; y 13/2007, de 18 de enero, FJ 7.

<sup>19</sup> STC 247/2007, de 12 de diciembre, FJ 9.

<sup>20</sup> Ídem.

<sup>21</sup> STC 247/2007, de 12 de diciembre, FJ 10.

<sup>22</sup> Como señala José María LAGO MONTERO «[l]a correcta intelección del artículo 157.3 CE y de la LOFCA que lo desarrolla lleva a considerar que compete a ésta, y sólo a ésta, el diseño del sistema de financiación autonómica aplicable a todas las

No hay que olvidar que cuando el Constituyente atribuyó al Estado la competencia exclusiva y reservó a una ley orgánica singular la regulación del ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas, sustrayendo la materia al contenido de los Estatutos de Autonomía, lo hizo por dos motivos: de un lado, para garantizar el interés general subyacente que debe prevalecer sobre los intereses que puedan tener otras entidades territoriales afectadas, y, de otro, para orillar la dificultad que habría supuesto que dicho sistema de financiación quedase exclusivamente al albur de lo que se decidiese en cada uno de los Estatutos de Autonomía, sobre todo si tenemos en cuenta que «la especial rigidez del Estatuto de Autonomía supone una petrificación de su contenido, que puede llegar a no compadecerse con un efectivo derecho a la participación política en el ejercicio de los poderes estatuidos»<sup>23</sup>.

En suma, la ley orgánica del artículo 157.3 CE (en la actualidad, la LOFCA) es la única habilitada para regular las competencias financieras de las Comunidades Autónomas, y esa ley, aunque tenga el mismo rango que una norma estatutaria, no es ni puede ser la de un Estatuto de Autonomía<sup>24</sup>. Las decisiones en materia de financiación, por estar en

---

Comunidades, que deberán hacerlo suyo en sus Estatutos, para luego ser desarrollado mediante leyes generales y/o específicas de cesión de tributos y otras medidas financieras. Un Estatuto no puede jurídicamente obligar a modificar la LOFCA ni menos aún suplantarla. La reforma de un Estatuto de Autonomía, introduciendo en él cláusulas financieras no concordantes con la LOFCA, incurre en inconstitucionalidad competencial», en «Las grietas del sistema de financiación autonómica: ¿hacia un confederalismo fiscal solidario?», *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, vol. III, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009, pág. 2987.

<sup>23</sup> STC 31/2010, de 20 de abril, FJ 6.

<sup>24</sup> Como sostiene José Juan FERREIRO LAPATZA, el blindaje de las competencias financieras (que corresponden al Estado) a través de una norma estatutaria «resulta total y completamente incompatible con la Constitución, pues, como ya he dicho, ni siquiera un Estatuto puede privar al Estado de las competencias que la Constitución le atribuye. Y, en especial, no puede privar al Estado de las competencias que le otorga el artículo 157.3 de la Constitución. La Ley prevista en este artículo (en la actualidad, la LOFCA) puede regular todos los ingresos de las Comunidades Autónomas a las que se refiere el número 1 de este mismo artículo 157, y ninguna norma puede privar al Estado de estas competencias. El blindaje del sistema frente al artículo 157.3 CE es –cualquiera que sea la fórmula elegida para establecerlo– claramente contrario a la Constitución en vigor. Sólo sería posible tras un cambio constitucional» (en «El sistema de financiación autonómica de Cataluña: Estatuto y Constitución», *Revista Catalana de Dret Públic*, nº 32, 2006, pág. 64). Y de la misma opinión es César GARCÍA NOVOA, para quien «el poder fiscal del Estado se delimita por la Constitución y por el bloque de constitucionalidad, en especial, la LOFCA, dictada a partir de la previsión del artículo 157.3 de la Constitución. (...) los estatutos no pueden excluir ni desconocer esta ley orgánica» (en «El sistema de financiación en la reforma del Estatuto catalán, ¿es compatible con el orden constitucional?», *Revista Catalana de Dret Públic*, nº 32, 2006, pág. 80).

juego la suficiencia financiera de todos los entes públicos y la garantía de la solidaridad interregional, deben adoptarse en el seno de un órgano multilateral en el que estén representados todos los intereses en juego (en la actualidad, el Consejo de Política Fiscal y Financiera)<sup>25</sup>. El dinamismo y temporalidad de las situaciones que se producen en materia financiera exigen textos normativos adaptables a las diferentes coyunturas, lo que limita necesaria e inexorablemente el contenido estatutario posible relacionado con la materia financiera, contrayéndolo, en su caso, a la exclusiva asunción de cláusulas genéricas, esto es, a la mera precisión sobre el alcance de las materias de competencia estatal o a la mayor concreción de las autonómicas. Esto impide, no ya la consagración de previsiones concretas que conviertan opciones dinámicas en postulados estáticos contrarios a la flexibilidad que debe regir, en todo momento, la dirección de la política económica nacional, sino su congelación a través de instrumentos normativos dotados de una gran rigidez cuya modificación depende de la exclusiva voluntad de una parte del cuerpo electoral, sometiendo el juego democrático de las mayorías a la dictadura de las minorías.

## II. LA CONSTITUCIONALIZACIÓN DE UN MODELO DIFERENCIAL DE FINANCIACIÓN PARA CATALUÑA

### 1. Consideraciones generales

Debe recordarse antes de nada que al momento de aprobarse la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña (en lo sucesivo, EAC)<sup>26</sup>, estaba vigente la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, en la redacción resultante de la propuesta del Consejo de Política Fiscal y Financiera contenida en el *Acuerdo 1/2001, de 27 de julio*<sup>27</sup>, posteriormente asumida por las Cortes Generales

---

<sup>25</sup> Como señala César GARCÍA NOVOA, «[s]ólo en la unidad del sistema regulado a partir de la ley orgánica prevista en el artículo 157.3 de la CE se pueden ignorar los objetivos de solidaridad. Y ello requiere un escenario de financiación autonómica multilateral porque, adelantémoslo, la solidaridad tiene una dimensión de fomento del equilibrio económico entre las diversas partes del territorio español y de nivelación en la prestación de servicios esenciales. (...) Lo que difícilmente se puede admitir es la pretensión de aislar esta financiación del esquema que pueda definir el Estado. Hacerlo así supone también, a nuestro juicio, una vulneración del artículo 157.2 de la CE» (en *El sistema de financiación en la reforma del Estatuto catalán, ¿es compatible con el orden constitucional?*, ob. cit., pág. 85).

<sup>26</sup> BOE, nº 172, de 20 de julio.

<sup>27</sup> BOE, nº 313, de 31 de diciembre de 2001, publicado como Título I de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre.

al incorporarla al texto de la Ley Orgánica 7/2001, de 21 de diciembre, en cuyo desarrollo se dictarían, de un lado, la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulaban las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía; y, de otro, la Ley 22/2001, de 27 de diciembre, de los Fondos de Compensación Interterritorial.

Con ese marco legal se adoptaba un sistema en el que las necesidades de las Comunidades Autónomas se financiaban con los ingresos obtenidos mediante los tributos propios, los precios públicos propios y los recargos sobre tributos estatales, y, además, de un lado, a través de los recursos del sistema [a saber: las tasas afectas a los servicios traspasados, los tributos cedidos totalmente –Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, Impuesto sobre la Electricidad y Tributos sobre el Juego–, los tributos cedidos parcialmente –el 33 % del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el 35 % del Impuesto sobre el Valor Añadido y el 40 % de los Impuestos Especiales de Fabricación sobre la Cerveza, Vino y Bebidas Fermentadas; sobre Productos Intermedios, sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas; sobre las Labores del Tabaco, y sobre los Hidrocarburos–, así como la participación en los ingresos del Estado a través de un Fondo de Suficiencia], y, de otro lado, mediante los recursos fuera del sistema o, lo que es lo mismo, mediante el Fondo de Compensación Interterritorial y las asignaciones de nivelación.

Pues bien, la configuración de un sistema de financiación nuevo, propio para Cataluña y diferente de resto del territorio nacional, que, previa fragmentación de los recursos financieros globales del Estado como si de recursos propios de una parte de la nación española en la que se generan se tratase, atribuye un sistema de gestión propia de todos los recursos tributarios del Estado recaudados en esa parte del territorio nacional, con una contribución posterior, aunque fuertemente condicionada, a la garantía de la solidaridad interterritorial que el Estado está llamado a garantizar, no puede considerarse en modo alguno como constitucional. La configuración, desde el punto de vista financiero, de este singular y especial modelo de financiación no tiene cabida en la Constitución española al constreñir el ejercicio de las competencias que la Constitución ha atribuido al Estado a la voluntad política de una determinada Comunidad Autóno-

ma, impidiendo a aquél la efectiva realización del principio de solidaridad que por la Constitución está obligado a garantizar a todos los españoles<sup>28</sup>. En consecuencia, a juicio de quien suscribe estas líneas, el Título VI de la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña (*De la financiación de la Generalitat*), es entera y absolutamente inconstitucional y nulo, no sólo por invadir de forma ilegítima la reserva material que la Constitución consagra para una concreta ley, a saber, la ley orgánica del artículo 157.3 CE, que en la actualidad no es otra que Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), sino por establecer un sistema de financiación singular para una concreta Comunidad Autónoma, diferente del común, que no se justifica ni en razones históricas ni en razones jurídicas, sino únicamente en razones políticas<sup>29</sup>.

La STC 31/2010, sin embargo, no lo ha declarado así, eludiendo entrar a realizar este planteamiento genérico, quizá porque los diputados recurrentes no fueron capaces de resaltar –blanco sobre negro– el nuevo y diferencial modelo de financiación escondido en la letra del Título VI, limitándose a plantear la colisión entre la LOFCA y la norma estatutaria, para deducir después la inconstitucionalidad de algunos preceptos estatutarios aislados. Ahora bien, no cabe duda

---

<sup>28</sup> Y no existía ningún problema para declarar la inconstitucionalidad de una norma legal o de un título entero de la misma, como así hizo la STS 3/2003, de 16 de enero, que declaró la inconstitucionalidad de la innominada Ley del Parlamento Vasco 1/2001, de 23 de enero (que pretendía recoger los presupuestos de la Comunidad Autónoma para el ejercicio 2001), «por regular una materia que le está constitucionalmente vedada por los artículos de la Constitución y del bloque de la constitucionalidad citados» (FJ 11).

<sup>29</sup> Como señalan Fernando PÉREZ ROYO y Manuel MEDINA GUERRERO sobre «si cabe establecer que Cataluña tiene un derecho constitucional a disponer de un sistema de financiación propio, distinto del de otras Comunidades Autónomas, (...) la cuestión tiene una respuesta negativa: el carácter abierto del título VIII [de la Constitución] permite, como muchas veces se ha dicho, diferentes lecturas, incluidas las del desarrollo de un modelo de federalismo asimétrico, pero, por mucho que se estiren estas posibilidades, entendemos que el texto constitucional no permite reconocer el derecho a particularidades en esta materia fuera de las que otorga la disposición adicional primera a los territorios forales y de las que, en un orden diferente, contempla la disposición adicional tercera respecto del régimen económico y fiscal canario» («Estudio sobre las disposiciones fiscales en la reforma del Estatuto de Cataluña», en *Estudios sobre la reforma del Estatuto*, AA.VV., Institut D'Estudis Autònoms, Barcelona, 2004, pág. 444). Y sobre la cuestión «de si es posible consolidar un sistema de financiación propio en el Estatuto de Autonomía, de forma que quede fijado en él y que sólo pueda modificarse siguiendo las vías de reforma del Estatuto, sin posibilidad de que intervenga el Estado por vía de una ley orgánica», señalan que «las posibilidades de encontrar una salida airosa a esta cuestión son, hoy por hoy, más bien escasas» (ob. cit., pág. 445).

de que el Tribunal Constitucional podía haber efectuado un análisis genérico de la colisión entre una y otra norma orgánica (la LOFCA y el Estatuto), para de ahí haber llegado a una u otra conclusión, y al no haberlo hecho así es el responsable último de la vigencia de un modelo diferencial de tributación difícilmente encajable en el texto constitucional.

En cualquier caso, lo cierto es que la STC 31/2010 declara la inconstitucionalidad de la letra de unos pocos preceptos del Estatuto catalán e interpreta, en sentido contrario al pretendido por la norma analizada, sus renglones torcidos, sometiendo al espíritu de la Constitución muchas de las previsiones estatutarias impugnadas.

## **2. El marco constitucional de la financiación diferencial de Cataluña**

Puesto que las líneas generales que dedica la STC 31/2010 a tratar el marco en el que debe desenvolverse la financiación territorial del Estado son muy escasas, nos vamos a limitar a reproducirlas:

«Al abordar las quejas frente al capítulo I hay que partir de que el Estado tiene atribuida la competencia exclusiva en materia de “Hacienda general” (art. 149.1.14 CE), así como la potestad originaria para establecer tributos mediante ley (art. 133.1 CE), lo que, unido a que también corresponde al legislador orgánico la regulación del ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas, (artículo 157.3 CE), determina que aquél “sea competente para regular no sólo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto de las del propio Estado” (STC 72/2003, de 10 de abril, FJ 5).

En este marco, los Estatutos de Autonomía de las Comunidades Autónomas sujetas al régimen común de financiación pueden regular legítimamente la Hacienda autonómica «como elemento indispensable para la consecución de la autonomía política» (STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3) y, por tanto, para el ejercicio de las competencias que asumen, pero han de hacerlo teniendo en cuenta que la Constitución dispone que la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas debe ejercerse «con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles» (art. 156.1 CE) y que el Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad (art. 138.1 CE). Es claro que la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas exige un nivel mínimo de recursos que permita el ejercicio de sus competencias «en el marco de posibilidades reales del sistema financiero del Estado en su conjunto» (STC 13/2007, de 18 de enero, FJ 5, y las citadas en ella). Puesto que la suficiencia financiera de las Comunidades Autónomas se alcanza en importante medida a través

de impuestos cedidos por el Estado y otras participaciones en ingresos de este último (art. 157.1 CE), es evidente que las decisiones tendentes a garantizarla “han de adoptarse con carácter general y de forma homogénea para todo el sistema y, en consecuencia, por el Estado y en el ámbito estatal de actuación”, no siendo posibles “decisiones unilaterales que... tendrían repercusiones en el conjunto... y condicionarían las decisiones de otras Administraciones Autonómicas y de la propia Administración del Estado” (STC 104/1988, de 8 de junio, FJ 4; en igual sentido, STC 14/2004, de 12 de febrero, FJ 7).

Resulta, por tanto, necesario que este tipo de decisiones, cuya determinación final corresponde a las Cortes Generales, se adopten en el órgano multilateral (en este caso, el Consejo de Política Fiscal y Financiera) en el que el Estado ejercita funciones de cooperación y coordinación ex artículo 149.1.14 CE. Estas actuaciones en el marco multilateral deben integrarse con las funciones que las Comisiones Mixtas de carácter bilateral tengan, en su caso, atribuidas en las normas estatutarias “en cuanto órganos bilaterales específicamente previstos para concretar la aplicación a cada Comunidad Autónoma de los criterios acordados en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera” (STC 13/2007, FJ 8), permitiendo, bien con carácter previo a la intervención del órgano multilateral, “acercar posiciones, bien *a posteriori*, concretar la aplicación a cada Comunidad Autónoma de los recursos previstos en el sistema de financiación que, a la vista de las recomendaciones del Consejo de Política Fiscal y Financiera, pudieran establecer las Cortes Generales” (STC 13/2007, FJ 8).<sup>30</sup>

Aunque lo anterior es todo, siendo lo transcrito aquello que el Tribunal Constitucional ha considerado necesario y suficiente decir para sentar las bases constitucionales del sistema de financiación, sin embargo, se pueden extraer dos ideas fundamentales que, ciertamente, no están necesitadas de una mayor argumentación: en primer lugar, que el Estado es el único competente para delimitar el marco general de la financiación a través de la ley orgánica del artículo 157.3 CE; y, en segundo lugar, que las decisiones en materia de financiación autonómica las adoptarán las Cortes Generales a través de la citada ley del artículo 157.3 CE, previo acuerdo en el órgano multilateral de coordinación: el Consejo de Política Fiscal y Financiera. Aunque lo cierto es que una y otra afirmación deberían haber bastado para declarar la inconstitucionalidad de la totalidad del Título VI de la norma estatutaria analizada, sin embargo, el Tribunal, tras esa proclamación genérica, se limita a realizar un análisis individualizado de cada uno de los preceptos objeto del recurso para llegar, muchas veces reescribiendo su letra o alterando su espíritu, a un juicio de conformidad con la Constitución. De hecho, incluso en ocasiones llega a considerar sus previsiones –abiertamente contrarias a

<sup>30</sup> STC 31/2010, de 28 de abril, FJ 130.

la Constitución— como ineficaces en la medida que la norma estatutaria soslaya en demasiadas ocasiones el señorío de la ley orgánica del artículo 157.3 CE (LOFCA) o del marco multilateral de colaboración territorial (Consejo de Política Fiscal y Financiera), impidiendo así la propia vinculación de las Cortes a lo por ellas aprobado<sup>31</sup>.

Pues bien, descartado por el Tribunal Constitucional un estudio global del Título VI, aunque, eso sí, salvado el carácter exclusivo y excluyente de la LOFCA (que no es sino la materialización de la ley a que hace referencia el art. 157.3 CE) y proclamada la prevalencia del marco multilateral de coordinación y cooperación (a través del Consejo de Política Fiscal y Financiera) frente a los eventuales acuerdos de las Comisiones bilaterales, vamos a pasar en las siguientes líneas a analizar cada uno de los aspectos particulares del modelo diferencial de financiación catalán que fueron objeto del recurso de inconstitucionalidad para concretar en qué términos han quedado consagrados.

### 3. Los principios de la financiación catalana

Sobre este particular, la norma estatutaria no sólo atribuye a la *Comisión Mixta de Asuntos Económicos y Fiscales Estado-Generalitat* el desarrollo del Título VI de la norma estatutaria, sino que consagra la no discriminación de Cataluña en materia financiera; no discriminación que, a juicio de la propia norma, no se producirá en tanto se respeten los límites que a la contribución catalana a la solidaridad impone el artículo 206 EAC (art. 201 EAC).

Aunque la primera previsión responde al marco de colaboración que deriva de la Constitución, pues atribuye a un órgano de cooperación la aplicación a la Comunidad Autónoma de Cataluña de los diferentes recursos o mecanismos que pudieran corresponderle de entre los previstos en el sistema de financiación, sin embargo, parece

---

<sup>31</sup> Así, por ejemplo, con relación al compromiso de realizar inversiones en Cataluña durante 7 años a razón del porcentaje de participación de esta Comunidad en el PIB estatal (esto es, aproximadamente a razón del 18,8 %) que se recoge en la disposición adicional tercera de la norma estatutaria, se señala que «[l]a disposición adicional tercera, apartado 1, debe, pues, interpretarse en el sentido de que no vincula al Estado en la definición de su política de inversiones, ni menoscaba la plena libertad de las Cortes Generales para decidir sobre la existencia y cuantía de dichas inversiones» (STS 31/2010, de 28 de abril, FJ 138). No deja de sorprender que si el Estado se obliga, a través de una ley propia, a invertir en Cataluña durante 7 años seguidos casi una quinta parte de la partida anual destinada a inversiones, este mandato o es inconstitucional (por arbitrario, desproporcionado, insolidario, etc.) o es constitucional y, por tanto, válido y eficaz. *Tertium non datur*. Admitir lo contrario es hacer una suerte de declaración de prodigalidad de las Cortes Generales, como consecuencia de la cual se priva de efectos a un acto de disposición que parece haberse realizado en perjuicio de todos.

evidente que, respecto de la segunda previsión, un Estatuto de Autonomía no es el lugar para introducir límites al principio de solidaridad, pues aun cuando las circunstancias concurrentes pudiesen justificar su existencia en su momento coyuntural dado, el límite así regulado quedaría consagrado por la congelación del rango normativo, impidiendo al Estado ejercitar sus competencias con plenitud de facultades y buscar en cada momento la realización efectiva del principio de solidaridad a través de la redistribución de los ingresos del Estado mediante una equitativa asignación de los recursos públicos.

No lo ha entendido así la STC 31/2010, para quien «[e]l artículo 138.2 CE cuando proclama que las diferencias entre los Estatutos de Autonomía *«no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales»* no está imponiendo una homogeneidad absoluta en dichos ámbitos, pues ello iría contra el criterio del apartado 1 del mismo artículo, que configura al principio de solidaridad como instrumento para alcanzar un *«equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español»*. Por tanto, lo que la Constitución proscriben son las diferencias que carezcan de justificación objetiva y razonable, conllevando beneficios que otras Comunidades Autónomas, en las mismas circunstancias, no podrían obtener»<sup>32</sup>.

#### 4. La Agencia Tributaria de Cataluña

El Estatuto atribuye a la Agencia Tributaria de Cataluña, de un lado, plena capacidad para organizarse, y, de otro, tanto la gestión de los tributos propios como, por delegación del Estado, la de los tributos cedidos totalmente a la Generalitat (art. 204 EAC). Sobre este particular parece evidente que no existe ningún óbice constitucional para que las Comunidades Autónomas organicen el ejercicio de sus competencias en materia tributaria a través de una Agencia Tributaria propia a la que se le atribuya plena capacidad para la organización y ejercicio de sus funciones como, por otra parte, prevé la propia LOFCA al disponer que *«[l]a gestión, liquidación, recaudación e inspección de sus propios tributos corresponderá a la Comunidad Autónoma, la cual dispondrá de plenas atribuciones para la ejecución y organización de dichas tareas»* (art. 19.2). Así lo ha considerado también el Tribunal Constitucional al señalar que la atribución a aquella Agencia de plena capacidad y atribuciones para la organización y el ejercicio de las funciones que le corresponde no supone *«invasión o limitación del ámbito reservado al legislador orgánico»*<sup>33</sup>.

<sup>32</sup> STC 31/2010, de 28 de abril, FJ 131.

<sup>33</sup> STC 31/2010, de 28 de abril, FJ 132.

Por otra parte, tampoco existe ningún óbice constitucional para que aquella Agencia asuma, por delegación del Estado, competencias en materia de tributos estatales cedidos, eso sí, con el alcance y las condiciones que fije la legislación del Estado, esto es, en los términos previstos en el artículo 19.2 LOFCA (bien en la redacción vigente al momento de aprobarse la norma estatutaria, bien en la redacción dada posteriormente por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre)<sup>34</sup>. Y así lo ha entendido también la STC 31/2010 al señalar que el enunciado «es respetuoso con la competencia originaria del Estado en materia tributaria (*«por delegación del Estado»*) y que queda sometido a lo que pueda establecerse sobre dicha delegación en la normativa estatal reguladora de la cesión»<sup>35</sup>.

## 5. Los órganos económico-administrativos

La norma estatutaria atribuye a los órganos económico-administrativos de Cataluña la revisión de todos los actos de gestión tributaria dictados por la Agencia Tributaria de Cataluña (art. 205 EAC). Es claro, sin embargo, que dicha atribución no puede referirse a todo tipo de actos dictados por esa Agencia, esto es, tanto los dictados en materia de tributos propios como los dictados en materia de tributos cedidos –total o parcialmente–, e incluso los que eventualmente puedan dictarse en un futuro en materia de tributos no cedidos –en los que se actúe por delegación del Estado *ex* artículo 156.2 CE–. Este precepto sólo podía referirse, al momento de su aprobación, a la revisión en vía administrativa de las reclamaciones que pudiesen interponerse contra los actos de gestión tributaria dictados por la Agencia Tributaria de Cataluña en materia de tributos propios de la Comunidad Autónoma de Cataluña puesto que, ni en materia de tributos del Estado cedidos –total o parcialmente–, ni en materia de tributos estatales no cedidos, estaba previsto el ejercicio de esta competencia en la LOFCA (antes de la modificación operada por la Ley Orgánica 3/2009) o en alguna ley de delegación<sup>36</sup>. De pretender el

---

<sup>34</sup> Y en los términos que señalan los artículos 46 a 51 de la entonces vigente Ley 21/2001, de 27 de diciembre (cuyo alcance y condiciones se concreta para la Comunidad Autónoma de Cataluña en la Ley 17/2002, de 1 de julio), o en los actuales artículos 54 a 59 de la actual Ley 22/2009, de 18 de diciembre [cuyo alcance y condiciones se ha concretado en la Ley 16/2010, de 16 de julio, de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cataluña (*BOE*, nº 173, de 17 de julio)].

<sup>35</sup> STC 31/2010, de 28 de abril, FJ 132.

<sup>36</sup> La revisión de los actos de gestión tributaria correspondía a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas *«[cuando se trate de tributos propios]»* [art. 20.1.a) LOFCA] y a los órganos económico-administrativos del Estado *«[cuando se trate de tributos cedidos]»* [art. 20.1.b) LOFCA]. En el mismo sentido, la

precepto estatutario acceder a una delegación o cesión de competencias más amplia que la que ha sido citada sería abiertamente inconstitucional no por contradecir la LOFCA, sino por violar la reserva de ley orgánica prevista en el artículo 157.3 CE. Distinta sería esta conclusión, sin embargo, si la norma estatutaria hubiese sido aprobada en un momento posterior a la entrada en vigor de la Ley Orgánica 3/2009 (de reforma de la LOFCA), que ya prevé la posibilidad de que las Comunidades Autónomas asuman el ejercicio de determinadas competencias de revisión en materia de algunos tributos cedidos.

Hecha la precisión que antecede, no cabe duda de que las Comunidades Autónomas bien pueden actuar en materia tributaria como «*delegados o colaboradores*» del Estado (art. 156.2 CE), bien se les pueden ceder todas o algunas de las competencias de revisión de un determinado impuesto que esté «*cedido total o parcialmente*» [art. 157.1.a) CE]. Cuando estamos en presencia de recursos tributarios del Estado (tributos no cedidos o cedidos parcialmente), la delegación o colaboración se articulará «*de acuerdo con las leyes y los Estatutos*» (arts. 156.2 CE y 19.3 LOFCA), mientras que cuando se trate de recursos tributarios de las Comunidades Autónomas [entre los que se encuentran los impuestos cedidos de conformidad con el art. 157.1.a) CE], la cesión o delegación se formalizará mediante la ley orgánica prevista en el artículo 157.3 CE, en la medida que «la regulación esencial de la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas corresponde [...] al Estado, mediante Ley Orgánica»<sup>37</sup>. Hay que tener presente que ni la «*cesión*» por el Estado de la recaudación de un tributo supone necesariamente la cesión o delegación a la Comunidad Autónoma de las competencias de gestión sobre el mismo, ni la «*delegación*» de determinadas facultades de gestión (relativas a la aplicación de los tributos, a su revisión o a la imposición de sanciones) sobre un concreto

---

Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulaban las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, señalaba que, en materia de tributos cedidos, «*[n]o son objeto de delegación*», en ningún caso, «*[e]l conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los actos de gestión tributaria emanados de las Comunidades Autónomas*» [art. 51.3.b)]. Pese a la claridad de los artículos 20.1 LOFCA y 51.3.b) Ley 21/2001, el precepto estatutario citado prevé la asunción por parte de la Generalitat de la competencia de revisión en materia económico-administrativa respecto de los actos de gestión tributaria dictados por la Agencia Tributaria de Cataluña, esto es, de los actos de gestión dictados con relación a los tributos propios, «*así como, por delegación del Estado*», respecto «*de los tributos estatales cedidos totalmente a la Generalitat*» (art. 204.1 EAC).

<sup>37</sup> SSTC 181/1988, de 13 de octubre, FJ 3; 192/2000, de 13 de julio, FJ 6; 16/2003, de 30 de enero, FJ 11; y 72/2003, de 10 de abril, FJ 5.

tributo del Estado le atribuye la condición de tributo cedido<sup>38</sup>. En consecuencia, la previsión estatutaria está necesitada de una expresa disposición legal estatal que bien determine la cesión o delegación de la citada competencia, cuando se trate de impuestos cedidos a la Comunidad Autónoma [art. 157.1.a) CE], bien autorice la delegación o colaboración de la Comunidad Autónoma en la gestión del tributo, cuando a recursos tributarios del Estado se refiera (art. 156.2 CE).

Esto es, por otra parte, lo que ha sucedido finalmente (pero no lo que sucedía al momento de aprobarse la norma estatutaria), pues, habiéndose previsto la posibilidad de que las Comunidades Autónomas asuman la función revisora en vía administrativa de los actos dictados por ellas con relación a tributos del Estado (art. 20.Dos LOFCA, en la redacción dada por la Ley Orgánica 3/2009), dicha previsión se ha concretado en los artículos 54 y 59 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, quedando así establecido el marco para su asunción; marco al amparo del cual se ha tramitado el Acuerdo de la Comisión Mixta de Asuntos Económicos y Fiscales Estado-Generalitat de 20/21 de diciembre de 2009 –como Proyecto de Ley (en cumplimiento de lo previsto en el disposición adicional séptima de la norma estatutaria)–,<sup>39</sup> que ha concluido con la aprobación de la Ley 16/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cataluña y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión<sup>40</sup>, en el que la Comunidad Autónoma citada opta por asumir «*la competencia para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas en los términos establecidos en el segundo párrafo de la letra c) del artículo 59.1 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias*» (art. 2.1), asunción efectiva de esta competencia que «*se producirá con los traslapes de los servicios y funciones adscritos a dicha competencia, siendo ejercida por los órganos que la tengan encomendada en la actualidad en tanto no se produzca dicha asunción efectiva*» (disposición transitoria segunda). De esta manera el alcance y condiciones de la cesión o delegación de la función revisora en vía económico-administrativa de los actos de gestión dictados por la Comunidad Autónoma de Cataluña en materia de tributos del Estado cedidos a la misma ha quedado materializada con la aprobación de la citada Ley 16/2010, que no hace sino con-

<sup>38</sup> STC 154/2004, de 21 de septiembre, FJ 5 (en relación con los tributos del Estado integrantes del Régimen Económico y Fiscal canario).

<sup>39</sup> *BOCG*, Congreso de los Diputados, IX Legislatura, Serie A: Proyectos de Ley, 9 de abril de 2010, nº 69.1.

<sup>40</sup> *BOE*, nº 173, de 17 de julio.

cretar la cesión de la citada función revisora en los términos previstos en el artículo 20 LOFCA (con los límites señalados por los arts. 54 y 59 por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre)<sup>41</sup>.

Pues bien, la STC 31/2010 considera conforme con la Constitución el precepto estatutario impugnado al considerar que dicho precepto queda condicionado, en todo caso, a lo que dispongan las leyes estatales reguladoras de la cesión o delegación de competencias. En efecto, a juicio del Tribunal, «la Constitución (art. 156.2 CE) habilita a los Estatutos de Autonomía para prever una actuación colaboradora de la

---

<sup>41</sup> En efecto, de conformidad con la nueva redacción dada a los apartados Dos y Tres del artículo 19 LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre (BOE, nº 305, de 19 de diciembre), «en caso de tributos cedidos cada Comunidad Autónoma podrá asumir por delegación del Estado la aplicación de los tributos, la potestad sancionadora y la revisión, en su caso, de los mismos, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre Administraciones; todo ello de acuerdo con lo especificado en la Ley que fije el alcance y condiciones de la cesión», sin que lo previsto en el párrafo anterior sea de aplicación «en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, ni en los Impuestos Especiales de Fabricación», tributos éstos en los que su aplicación, imposición de sanciones y revisión «corresponderá a la Administración Tributaria del Estado», sin perjuicio de la delegación que la Comunidad Autónoma pueda recibir de ésta y de la colaboración que pueda establecerse, «especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo». Por su parte, el artículo 59 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE, nº 305, de 19 de diciembre), bajo el título «Alcance de la delegación de competencias en relación con la revisión en vía administrativa», dispone que la competencia para la revisión de los actos dictados por las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos a que se refiere el artículo 54.1 de esa misma Ley (Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Tributos sobre el Juego, Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte e Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos) se extiende a los procedimientos regulados en el Capítulo II del Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (revisión de actos nulos de pleno derecho, declaración de lesividad de actos anulables, revocación, rectificación de errores y devolución de ingresos indebidos), al recurso de reposición regulado en el Capítulo III del Título V de la Ley 58/2003 y a las reclamaciones económico-administrativas, pero únicamente en cuanto a lo que se refiere al procedimiento regulado en la Subsección I de la Sección II (procedimiento general económico-administrativo en única o en primera instancia) y al procedimiento regulado en la Sección III (procedimiento abreviado ante órganos unipersonales) del Capítulo IV del Título V de la Ley 58/2003 (art. 59.1, párrafo primero), sin perjuicio de poder optar por asumir la competencia para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas en única instancia (art. 59.1, párrafo segundo). Pues bien, Cataluña, a través de la Ley 16/2010, de 16 de julio, de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cataluña (BOE, nº 173, de 17 de julio), ha optado por asumir «la competencia para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas en los términos establecidos en el segundo párrafo de la letra c) del artículo 59.1 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre», esto es, en única instancia (art. 2.2).

Comunidad Autónoma con el Estado, si bien la regulación estatutaria correspondiente debe quedar supeditada a lo que establezcan «las leyes», que, según dijimos, han de ser las del Estado en razón a la coordinación general del sistema financiero y tributario que le corresponde ejercer», por lo que los tribunales económico-administrativos catalanes sólo asumirán las competencias de revisión en materia de tributos cedidos cuando así lo establezca «la ley estatal»<sup>42</sup>.

## 6. La participación en el rendimiento de los tributos estatales y mecanismos de nivelación y solidaridad<sup>43</sup>

Es importante tener presente que el modelo de financiación instaurado por el Estatuto de Autonomía de Cataluña consiste en asumir, mediante una Agencia Tributaria propia, la gestión de todos los recursos tributarios del Estado que se devengan en Cataluña, haciéndolos propios, para luego entregar al Estado una «contribución de solidaridad», que no es que se dirija a compensar las competencias que éste desarrolla en aquel territorio<sup>44</sup>, sino que se utilizará por el Esta-

<sup>42</sup> STC 31/2010, de 28 de abril, FJ 133.

<sup>43</sup> Hay que tener presente que los «mecanismos de nivelación» (art. 158.1 CE) se dirigen a garantizar un nivel mínimo, básico para todos los ciudadanos, en la prestación de cualesquiera servicios públicos fundamentales en todo el territorio nacional (también artículo 15.2 LOFCA), tratándose «de un instrumento de financiación de las Comunidades Autónomas de carácter extraordinario que únicamente procede en aquellos supuestos en los que los restantes recursos o instrumentos dirigidos a la financiación de las Comunidades Autónomas (en particular, los tributos cedidos y la participación en los tributos del Estado) resulten insuficientes para garantizar la consecución de un nivel mínimo en la prestación de aquellos servicios públicos que tengan la consideración de fundamentales» (SSTC 13/2007, de 18 de enero, FJ 11; y 58/2007, de 12 de marzo, FJ 5); lo que en la actualidad se articula a través del «Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales» (art. 15 LOFCA tras la redacción dada por la Ley Orgánica 3/2009). Y los «mecanismos de solidaridad» responden a la necesidad de redistribuir la riqueza nacional en orden a lograr reducir las diferencias de desarrollo y permitir alcanzar similares niveles de progreso y bienestar en todo el territorio nacional, instrumentándose, al momento de aprobarse la norma estatutaria, a través de diversos cauces, como, por ejemplo, el «Fondo de Compensación Interterritorial», que se dirige a corregir desequilibrios económicos interterritoriales [arts. 157.1.c) y 158.2, ambos de la CE; arts. 4.2 y 16, ambos de la LOFCA; Ley 22/2001, de 27 de diciembre, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial; y STC 238/2008, de 21 de noviembre, FJ 3], o el «Fondo de Suficiencia» (sustituido en la actualidad por «Fondo de Suficiencia Global» y por los «Fondos de Convergencia Autonómica», a saber: el «Fondo de Competitividad» y el «Fondo de Cooperación»), que cubre la diferencia entre las necesidades de gasto de cada Comunidad Autónoma y Ciudad con Estatuto de Autonomía propio y su capacidad fiscal (o su actual capacidad tributaria y participación en el «Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales») [arts. 4, 11 y 13, todos ellos de la LOFCA; arts. 8 a 15 de la Ley 21/2001; y STC 237/2008, de 8 de noviembre, FJ 4].

<sup>44</sup> Debe recordarse que «[l]a aportación que el País vasco efectúa a la Hacienda estatal»—el cupo global, integrado por los respectivos cupos de sus Territorios Históricos—

do para poder asegurar la solidaridad interregional. Ahora bien, esa «contribución» de la Generalitat a la solidaridad interterritorial se somete a una triple condición, pues sólo se destinará a nivelar los «servicios de educación, sanidad y otros servicios sociales esenciales»; sólo se entregará «cuando los diferentes gobiernos autonómicos lleven a cabo un esfuerzo fiscal similar»; y, en fin, sólo se materializará «cuando no altere la posición de Cataluña en el orden nacional de rentas» (art. 206 EAC).

Ciertamente, la previsión estatutaria no sólo implica excluir a Cataluña de su deber de contribuir a la financiación del gasto público mediante una equitativa redistribución de la riqueza nacional (artículo 31.2 CE), sino que consagra una previsión que se materializa singularmente para una Comunidad Autónoma, de forma injustificada y desproporcionada, atacando frontalmente el espíritu de solidaridad que subyace en la Constitución española. Estos límites que condicionan el ejercicio de las competencias que la Constitución atribuye al Estado impiden la equitativa redistribución de la riqueza nacional, imposibilitan el ejercicio de la garantía de la solidaridad interregional y privilegian irracionalmente a una Comunidad Autónoma en detrimento de todas las demás.

La nación española es, ante todo, un espacio de solidaridad a cuyo servicio están las competencias, los instrumentos y los procedimientos que a tal efecto disponen la Constitución y las normas a las que, para su consecución, aquélla se remite. La solidaridad no es sólo un fin al que necesariamente deben dirigirse las políticas públicas, sino que es el propio medio de alcanzar el fin. Pues bien, esa recepción constitucional del principio de solidaridad constituye un mandato que vincula tanto a los ciudadanos como a los poderes públicos, pues si para aquéllos implica fundamentalmente el deber de contribuir a la satisfacción del gasto público en función de su capacidad económica mediante un sistema tributario justo (art. 31.1 CE), para éstos comporta también unos deberes y potestades específicas dirigidas a su realización, siendo el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas el vehículo a través del cual se articula el principio de solidaridad interterritorial<sup>45</sup>. Y es, precisamente, la constatación de no

---

se realiza «como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma» [art. 41.2.d) del EAPV], cargas que son las que corresponden a competencias cuyo ejercicio no haya sido asumido efectivamente por aquélla» (artículo 50.1 de la Ley del Concierto)» (STC 154/1988, de 21 de julio, FJ 8).

<sup>45</sup> Como apunta José María LAGO MONTERO, «[L]a solidaridad no es un adorno incorporado al texto constitucional. El Estado social y democrático de derecho lo hace suyo como valor jurídico en su doble dimensión personal y territorial. Es el envés de la autonomía, un principio fundamental del Estado y una competencia

tables desigualdades de hecho, económicas y sociales, de unas partes a otras del territorio nacional, la que legitima que zonas de mayor capacidad económica asuman ciertos sacrificios o costes en beneficio de otras menos favorecidas<sup>46</sup>.

---

esencial de éste. Como fundamento del Estado precede al pacto social, incorpora un deber general del que derivan obligaciones de hacer y de no hacer y obliga a resultados, a una intervención correctora de los fallos del mercado. Al lado de este principio fundamental de solidaridad, el de autonomía es un mero principio organizativo a su servicio, subordinado a aquél, que lo limita y del que es inferior». En «Las grietas del sistema de financiación autonómica: ¿Hacia un confederalismo fiscal insolidario?», *Estudios Jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, vol. III, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009, págs. 3019 y 3020.

<sup>46</sup> Es necesario recordar que, en términos de participación en el conjunto de la economía nacional (calculado sobre Producto Interior Bruto nacional), tomando como referencia las estimaciones realizadas por Eurostat en el ejercicio 2004, 12 regiones españolas se encontraban por debajo de la media europea (UE 25) y sólo 7 regiones estaban por encima. En efecto, Madrid (128 %), Comunidad Foral de Navarra (121 %), País Vasco (119 %), Illes Balears (115 %), Cataluña (113 %), La Rioja (108 %) y Aragón (103 %) superaban la media española (95 %) y comunitaria (100 %). Sin embargo, Cantabria (93 %), Comunitat Valenciana (91 %), Canarias (89 %), Castilla y León (89 %), Región de Murcia (83 %), Principado de Asturias (81 %), Ceuta (81 %), Melilla (80 %), Castilla-La Mancha (77 %), Galicia (76 %), Andalucía (72 %) y Extremadura (62 %) mantenían sus PIB por debajo de la media nacional y comunitaria [datos publicados por el Instituto Nacional de Estadística correspondientes a la Contabilidad Regional de España-Base 1995 (serie 1995-2003)]. La situación se modifica al elevar los datos a la escala UE-27, pues ahora son 9 las regiones que igualan o superan la media comunitaria. Así, Madrid (136 %), País Vasco (136 %), Comunidad Foral de Navarra (132 %), Cataluña (124 %), Illes Balears (115 %), Aragón (112 %), La Rioja (111 %), Cantabria (104 %) y Castilla y León (100 %) igualan o superan la media comunitaria (100 %), aunque ni Cantabria (104 %) ni Castilla y León superan la española (105 %). Sin embargo, Ceuta (97 %), Comunitat Valenciana (91 %), Canarias (95 %), Melilla (95 %), Principado de Asturias (94 %), Región de Murcia (89 %), Galicia (88 %), Castilla-La Mancha (83 %), Andalucía (82 %) y Extremadura (71 %) mantienen sus PIB tanto por debajo de la media nacional como de la comunitaria [datos publicados por el Instituto Nacional de Estadística correspondientes a la Contabilidad Regional de España-Base 2000. Producto Interior Bruto regional (serie 2000-2006)]. En fin, dejando a un lado los datos del año 2006, similares por los demás a los del año 2007, en este último año nuevamente sólo 7 regiones españolas superaban la media española y comunitaria (País Vasco, Madrid, Comunidad Foral de Navarra, Cataluña, Aragón, Illes Balears y La Rioja), mientras que las restantes regiones quedaban por debajo (Cantabria, Castilla y León, Ceuta, Comunitat Valenciana, Principado de Asturias, Melilla, Canarias, Galicia, Región de Murcia, Castilla-La Mancha, Andalucía y Extremadura) [datos publicados por el Instituto Nacional de Estadística correspondientes a la Contabilidad Regional de España-Base 2000. Producto Interior Bruto regional (año 2007)]. Por otra parte, las diferencias de PIB *per cápita* en el año 2007 son casi del 100 %, de una de parte de España (Extremadura) a otra (País Vasco): País Vasco (30.599), Madrid (29.965), Comunidad Foral de Navarra (29.483), Cataluña (27.445), Aragón (25.361), Illes Balears (25.238), La Rioja (24.717), Cantabria (23.377), Castilla y León (22.589), Ceuta (21.994), Comunitat Valenciana (21.239), Principado de Asturias (21.200), Melilla (21.089), Canarias (21.004), Galicia (19.800), Región de Murcia (19.574), Castilla-La Mancha (18.564),

Aunque a juicio de quien escribe estas líneas no sólo no existe ningún óbice desde el punto de vista constitucional para que se puedan introducir límites –justificados y proporcionales– a la solidaridad horizontal (solidaridad interterritorial o entre nacionalidades y regiones), sino que es necesaria su introducción (para evitar las economías cautivas y fomentar las productivas), sin embargo, en la medida que la introducción de esos límites afecta a la determinación de la participación de cada Comunidad Autónoma en los ingresos del Estado y, por tanto, pone en juego «la suficiencia de todas las Comunidades Autónomas, su autonomía financiera y la solidaridad entre todas ellas (y, en último término, la suficiencia financiera del Estado y la de todo el sector público), es evidente la necesidad de que en este ámbito se adopte la decisión correspondiente de forma coordinada entre el Estado y las Comunidades Autónomas en el seno de un órgano en el que estén representados todas éstas y aquél», órgano que, en la actualidad, de acuerdo con el artículo 3.1 LOFCA, es el Consejo de Política Fiscal y Financiera<sup>47</sup>, única forma de evitar que «*las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas*» puedan implicar «*en ningún caso privilegios económicos o sociales*» (art. 138.2 CE), por lo que sólo serán viables cuando tengan lugar «en el marco de la Constitución, del Estatuto y de la LOFCA»<sup>48</sup>.

Ahora bien, para que dichos límites sean conformes con el orden constitucional, además de responder a una finalidad constitucionalmente legítima (cual sería, por ejemplo, la de garantizar una mayor autonomía de las nacionalidades y regiones) y resultar proporcionales con el fin perseguido (en cuanto que se debe de tratar de límites relativos y no absolutos), es incuestionable que sólo se pueden introducir por el legislador estatal al ser éste el único «constitucionalmente habilitado para establecer uno u otro sistema de financiación autonómica»<sup>49</sup>, y sólo se puede hacer mediante la ley orgánica a que hace referencia el artículo 157.3 CE (LOFCA)<sup>50</sup>. No hay que olvidar que «es al legislador estatal a quien, de conformidad a lo estatuido por los artículos 138.1 y 156.1 CE, incumbe dar efectividad a los principios de suficiencia de las Comunidades Autónomas y de solidaridad y equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español»<sup>51</sup>.

---

Andalucía (18.298) y Extremadura (16.080) [datos publicados por el Instituto Nacional de Estadística correspondientes a la Contabilidad Regional de España-Base 2000. Producto Interior Bruto regional (año 2007)].

<sup>47</sup> SSTC 13/2007, de 18 de enero, FJ 8; y 58/2007, de 12 de marzo, FJ 4.

<sup>48</sup> STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 7.

<sup>49</sup> STC 192/2000, de 13 de julio, FJ 10.

<sup>50</sup> STC 250/1988, de 20 de diciembre, FJ 4.

<sup>51</sup> STC 13/2007, de 18 de enero, FJ 6.

Pues bien, en relación con el primer límite establecido en la norma estatutaria, a saber, la garantía de la nivelación y la solidaridad en materia de «servicios de educación, sanidad y otros servicios sociales esenciales» (artículo 206.3 EAC), y puesto que la norma estatutaria utiliza indistintamente las expresiones «mecanismos de solidaridad» y «mecanismos de nivelación», es necesario señalar antes de nada que ambos instrumentos responden a causas y finalidades diferentes, ya mientras que los «instrumentos de nivelación» o «asignaciones de nivelación» se dirigen a garantizar un nivel mínimo en la prestación de cualesquiera servicios públicos que puedan considerarse como fundamentales en todo el territorio nacional y en un momento dado, los «mecanismos de solidaridad» han venido respondiendo a la necesidad de redistribuir la riqueza nacional en orden a lograr reducir las diferencias de desarrollo y permitir alcanzar similares niveles de progreso y bienestar en todo el territorio nacional, instrumentándose a través de diversos cauces en los sucesivos modelos de financiación, como han sido, por ejemplo, el Fondo de Compensación Interterritorial, el «Fondo de Garantía» (instrumento de solidaridad que se dirigía a garantizar la evolución y distribución de los recursos de modelo de financiación), o, en fin, el «Fondo de Suficiencia» (que cubría la diferencia entre las necesidades de gasto de cada Comunidad Autónoma y Ciudad con Estatuto de Autonomía propio y su capacidad fiscal). En efecto:

a) *Asignaciones de nivelación*: el artículo 158.1 CE recoge la posibilidad de que se establezcan —«podrá[n] establecerse», señala— asignaciones en favor de las Comunidades Autónomas para garantizar un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español. Por su parte el artículo 15.2 LOFCA condiciona la aplicación de aquellas asignaciones a que la Comunidad Autónoma que hubiera de recibirlas «con la utilización de los recursos financieros regulados en los artículos 11 [tributos cedidos] y 13 [participación en los ingresos del Estado] de la presente Ley Orgánica, no llegara a cubrir el nivel mínimo de la prestación del conjunto de los servicios públicos fundamentales que haya asumido». De los anteriores preceptos «se desprende claramente que estamos en presencia de un instrumento de financiación de las Comunidades Autónomas de carácter extraordinario, que únicamente procede en aquellos supuestos en los que los restantes recursos o instrumentos dirigidos a la financiación de las Comunidades Autónomas (en particular, los tributos cedidos y la participación en los tributos del Estado) resulten insuficientes para garantizar la consecución de un nivel mínimo en la prestación de aquellos servicios públicos que tengan la consideración de fundamentales»<sup>52</sup>. Se trata, en consecuencia, de un mecanismo de finan-

<sup>52</sup> SSTC 13/2007, de 18 de enero, FJ 11; y 58/2007, de 12 de marzo, FJ 5.

ciación extraordinario que corresponde dotar al Estado, en su caso, en virtud de la competencia exclusiva que sobre la materia le atribuye el artículo 149.1.14 CE, «atendiendo a la totalidad de los instrumentos para la financiación de las Comunidades Autónomas, a las necesidades de cada una de éstas y a las posibilidades reales del sistema financiero del Estado»<sup>53</sup>.

b) *Fondo de Compensación Interterritorial*: el artículo 157.1 CE prevé, como uno de los recursos para la financiación de las Comunidades Autónomas, las «[t]ransferencias de un fondo de compensación interterritorial» [letra c)], transferencias respecto de las cuales el artículo 158.2 CE añade que «[c]on el fin de corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad se constituirá un Fondo de Compensación con destino a gastos de inversión, cuyos recursos serán distribuidos por las Cortes Generales entre las Comunidades Autónomas y provincias, en su caso». En desarrollo del texto constitucional el artículo 4.2 LOFCA recoge como uno de los recursos que, en su caso, pueden obtener las Comunidades Autónomas «[l]as transferencias de los Fondos de Compensación Interterritorial, cuyos recursos tienen el carácter de carga general del Estado a los efectos previstos en los artículos 2, 138 y 158 de la Constitución» [letra b)]. Más concretamente, la LOFCA dispone que «[d]e conformidad con el principio de solidaridad interterritorial a que se refiere el apartado 2 del artículo 158 de la Constitución, en los Presupuestos Generales del Estado se dotará anualmente un Fondo de Compensación, cuyos recursos tienen el carácter de carga general del Estado» (art. 16.1), que se destinará «a financiar proyectos de carácter local, comarcal, provincial o regional de infraestructuras, obras públicas, regadíos, ordenación del territorio, vivienda y equipamiento colectivo, mejora del hábitat rural, transportes y comunicaciones y, en general, aquellas inversiones que coadyuvan a disminuir las diferencias de renta y riqueza en el territorio español» (artículo 16.6). Igualmente, se dotará anualmente en los presupuestos generales del Estado un «Fondo Complementario», «cuyos recursos tendrán asimismo el carácter de carga general del Estado» (art. 16.2), que «se destinará a gastos de inversión» (art. 16.5), sin perjuicio de que también pueda destinarse «a financiar gastos de funcionamiento asociados a las inversiones financiadas con cargo al Fondo de Compensación o a este Fondo» (art. 16.5).

Originariamente, el Fondo de Compensación se distribuía entre todas las Comunidades Autónomas en función de los criterios adoptados por el Acuerdo 2/1981, de 16 de septiembre, del Consejo de Política Fiscal y Financiera<sup>54</sup>. Posteriormente, aunque con la Ley 7/1984, de 31 de marzo, del Fondo de Compensación Interterrito-

<sup>53</sup> SSTC 13/2007, de 18 de enero, FJ 11; y 58/2007, de 12 de marzo, FJ 5.

<sup>54</sup> BOE, nº 269, de 10 de noviembre.

rial, seguirían teniendo todas las Comunidades Autónomas la condición de beneficiarias, es la Ley 29/1990, de 26 de diciembre, del Fondo de Compensación Interterritorial, la que, de un lado, limitaría el número de Comunidades beneficiarias durante los ejercicios 1990 y 1991<sup>55</sup>, y, de otro, habilitaría a la Ley de Presupuestos Generales del Estado a determinar las beneficiarias para los ejercicios siguientes, situación que se conserva tras la Ley 22/2001, de 27 de diciembre, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial<sup>56</sup>, aunque extendiéndose la condición de beneficiaria, aparte de las ya citadas, a Cantabria<sup>57</sup>.

c) *Fondo de Garantía*: de conformidad con el Acuerdo 1/1996, de 23 de septiembre, del Consejo de Política Fiscal y Financiera, por el que se aprobaba el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997-2001<sup>58</sup>, la financiación total que recibía cada Comunidad Autónoma a través del sistema venía dada por la suma de los ingresos derivados de los recursos de gestión propia<sup>59</sup> más el importe de las transferencias del Estado en concepto de participación en los ingresos del mismo (apartado 3.1 del acuerdo primero)<sup>60</sup>. Este modelo se completaba luego con la puesta en práctica «de determinados instrumentos de solidaridad con objeto de garantizar la evolución y distribución de los recursos del modelo» (apartado 3 del acuerdo 1). Uno de estos mecanismos de solidaridad era el citado «Fondo de Garantía», que se dirigía a corregir los desequilibrios del modelo en orden a evitar una pérdida o minoración de su capacidad global para generar recursos y que se integraba por una triple garantía: un límite mínimo de evolución de los recursos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas<sup>61</sup>, la garantía de la suficiencia dinámica<sup>62</sup> y la

---

<sup>55</sup> Que conforme a su disposición transitoria tercera serían las de Galicia, Andalucía, Canarias, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Extremadura, Murcia, Comunidad Valenciana y Asturias.

<sup>56</sup> Incluso tras la modificación operada por la Ley 23/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley 22/2009 (BOE, nº 305, de 19 de diciembre).

<sup>57</sup> Apartado 5.2 del Acuerdo 1/2001, de 27 de julio, del Consejo de Política Fiscal y Financiera.

<sup>58</sup> BOE, nº 96, de 22 de abril de 1997.

<sup>59</sup> Esto es, por los tributos cedidos, las tasas afectas a los servicios traspasados y la tarifa complementaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

<sup>60</sup> A saber, el tramo de participación en la recaudación territorializada del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sumada al tramo de participación en los ingresos generales del Estado.

<sup>61</sup> Equivalente al incremento que el PIB estatal hubiese experimentado en el mismo período.

<sup>62</sup> Que garantizaba a cada Comunidad Autónoma que el incremento de sus recursos no sería inferior al 90 % del incremento que experimentasen los recursos computables del conjunto de las Comunidades Autónomas.

garantía de la financiación mínima por habitante para la cobertura de la demanda de servicios públicos<sup>63</sup>.

d) *Fondo de Suficiencia*: la adopción del sistema de financiación propuesto por el Acuerdo 1/2001, de 27 de julio, del Consejo de Política Fiscal y Financiera<sup>64</sup>, supuso la desaparición del «Fondo de Garantía» y la creación del «Fondo de Suficiencia». En este modelo de financiación las necesidades de las Comunidades Autónomas se financiaban, de un lado, a través de los recursos del sistema, a saber: las tasas afectas a los servicios traspasados (apartado 4.3.1), los tributos cedidos totalmente (apartado 4.3.1), la tarifa autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (apartado 4.3.2), los tributos cedidos parcialmente (apartado 4.3.3) y el Fondo de suficiencia (apartado 4.3, *in fine*); y, de otro lado, mediante los recursos fuera del sistema o, lo que es lo mismo, el Fondo de Compensación Interterritorial (apartado 5.1) y, en su caso, las asignaciones de nivelación (apartado 5.2). Ese «Fondo de Suficiencia» se definía como el mecanismo de cierre del sistema de financiación y « *cubre la diferencia entre las necesidades de gasto de cada Comunidad Autónoma y su capacidad fiscal*»<sup>65</sup>. En efecto, según la Exposición de Motivos de la Ley 21/2001, « *[e]l principio de solidaridad garantiza que las Comunidades Autónomas puedan prestar sus servicios en condiciones equivalentes, con independencia de las distintas capacidades de obtención de recursos tributarios, mediante la determinación de las necesidades totales de financiación y mediante la implantación del denominado Fondo de Suficiencia*» (apartado II).

Pues bien, una vez hechas las consideraciones anteriores y aclaradas las diferencias entre los mecanismos de nivelación (asignaciones de nivelación) y de solidaridad (Fondo de Compensación y Fondo de Suficiencia), podemos señalar que si bien unos y otros sirven, conjunta e indistintamente, a la garantía de la solidaridad interterritorial a la que tantas veces llama el Texto Constitucional, la limitación de la «contribución a la solidaridad» de la Comunidad Autónoma de Cataluña sólo a la nivelación de los servicios de « *educación*», « *sanidad*» y « *servicios Sociales*», la sustrae de concurrir, en primer lugar, a la nivelación de otros servicios públicos que, sin ser calificables como de « *sociales*», en un momento dado, puedan igualmente considerarse como

<sup>63</sup> Conforme a la cual en el quinto año del quinquenio la financiación por habitante en cada Comunidad Autónoma por los mecanismos del sistema no podía ser inferior al 90 % de la financiación media por habitante del conjunto de las Comunidades Autónomas (apartados 2.1, 2.2 y 2.3 del acuerdo séptimo).

<sup>64</sup> BOE, nº 313, de 31 de diciembre de 2001, publicado como Título I de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre.

<sup>65</sup> Entendiendo por « *capacidad fiscal*» el montante de los recursos del sistema, excluido, claro está, el propio Fondo de Suficiencia.

«fundamentales». Pero es que también la sustrae, en segundo lugar, de la financiación de los demás instrumentos que puedan constituirse para la garantía de la solidaridad general (tales como el «Fondo de Compensación Interterritorial» o el propio «Fondo de Suficiencia») en la medida que no vayan destinados a nivelar «los servicios de educación, sanidad y otros servicios sociales esenciales», lo que implica el establecimiento de otro límite que no estaba –ni está en la actualidad– previsto en el sistema de financiación, consagrándose, en consecuencia, un privilegio para una Comunidad Autónoma que por estar huérfano de toda justificación que lo legitime deviene contrario al Texto Constitucional.

En efecto, cuanto el Estatuto de Autonomía habla del «nivel del recursos financieros» de que dispone la Generalitat para financiar sus servicios y competencias (art. 206.1 EAC) y concreta que esos recursos financieros serán «sus ingresos tributarios» (art. 206.1 EAC), ajustados para que el «sistema estatal de financiación tenga recursos suficientes para garantizar la nivelación y solidaridad a las demás Comunidades Autónomas» (art. 206.3 EAC), lo está haciendo desde la concepción de un sistema de financiación propio y diferente para la Comunidad Autónoma de Cataluña, que se basa singularmente en la recaudación, por una Agencia Tributaria propia, de todos los ingresos tributarios que se obtengan en el territorio de esta Comunidad Autónoma, sean propios (art. 204.1 EAC), cedidos por el Estado, total (arts. 203.3 y 204.1 EAC) o parcialmente (art. 204.2 EAC), e incluso los no cedidos (art. 204.2 EAC), para luego concretar su aportación a la solidaridad y a la nivelación [art. 210.2.b) EAC]. Es decir, un sistema de gestión propia de todos los tributos recaudados en Cataluña, con una contribución posterior, aunque condicionada, a la garantía de la solidaridad interterritorial, que ya no es que no encuentre cabida en el Texto Constitucional, sino que responde a un modelo de Estado que no es el que configura la Constitución española. Con este nuevo y singular modelo de financiación se está constriñendo indebidamente el ejercicio de las competencias que la Constitución ha atribuido al Estado a la voluntad política de una determinada Comunidad Autónoma, impidiéndole la realización efectiva del principio de solidaridad entre todos los españoles.

Pero es que, además, el segundo límite que acoge la norma estatutaria para condicionar la contribución catalana a la solidaridad, a saber, el «esfuerzo fiscal similar» (la relación existente entre la presión fiscal –recaudación efectiva en relación con la renta generada– y la capacidad fiscal real)<sup>66</sup> no sólo representa un criterio excesivamente

---

<sup>66</sup> En términos macroeconómicos, los esfuerzos fiscales representan la medida o proporción de la riqueza con la que los ciudadanos de cada territorio contribuyen al

abierto o indeterminado que estaría necesitado de concreción tanto en lo que se refiere a su contenido como en lo relativo a su alcance (y sólo podría serlo por la ley orgánica a la que llama el art. 157.3 CE), sino que supone simple y llanamente establecer un límite a la realización y garantía del principio de solidaridad que, en la práctica, deroga la aplicación de aquel principio para una Comunidad Autónoma, consagrando un privilegio económico precisamente de aquellos que están expresamente prohibidos en el artículo 138.2 CE. Condicionar la participación de una Comunidad Autónoma en la redistribución de la riqueza y, por tanto, anudar su contribución a la solidaridad, a la concurrencia efectiva de una variable tan inconcreta como es el «esfuerzo fiscal similar», no hace sino patentizar la arbitrariedad del criterio<sup>67</sup>. Como es bien sabido, Cataluña es, tras la Comunidad de Ma-

---

bien común (siendo así que Madrid y Cataluña, por este orden, son las regiones que mayor esfuerzo fiscal efectúan). Sin embargo, en términos de sacrificio, no cabe duda que una mayor contribución al bien común no representa necesariamente un mayor esfuerzo fiscal. Baste pensar, por ejemplo, si un ciudadano madrileño (29.965 €/h) o catalán (27.745 €/h) aporta de su riqueza el doble –por ejemplo, el 20 %– de lo que aporta un ciudadano andaluz (18.298 €/h) o extremeño (16.080 €/h), –esto es, el 10 %–, la renta disponible de los primeros seguirá siendo mucho mayor que la de los segundos, por lo que el sacrificio de estos últimos será evidentemente mayor que el de los primeros. Los esfuerzos fiscales son, entonces, inversamente proporcionales al desarrollo económico de una determinada región, siendo mucho mayor el esfuerzo fiscal de aquellas zonas más pobres (precisamente por su falta de capacidad para contribuir en mayor medida) que las más ricas. Sin embargo, el concepto de «esfuerzo fiscal» al que hace alusión la norma estatutaria, como resulta evidente, no es este último, sino el primero, pues el último haría innecesaria la condición impuesta, mientras que el primero excluye a Cataluña *eo ipso* de su contribución a la solidaridad.

<sup>67</sup> Si el «Producto Interior Bruto» (PIB) representa una medida económica que determina el valor de los bienes y servicios producidos durante un período determinado y, por tanto, la capacidad para financiar sus gastos (el poder adquisitivo), su determinación a nivel regional depende de la incidencia de que tenga cada sector económico (industria, agricultura, ganadería y pesca, transporte, comunicaciones, comercio, construcción, servicios, turismo, etc.) en la economía (así, por ejemplo, si en Andalucía inciden importantemente las ramas primarias, en los archipiélagos canario y balear lo hace la actividad turística, y en Cataluña y la Comunidad Valenciana, la actividad industrial). En el ejercicio 2007, los datos fueron los siguientes: País Vasco (30.599), Madrid (29.965), Comunidad Foral de Navarra (29.483), Cataluña (27.445), Aragón (25.361), Illes Balears (25.238), La Rioja (24.717), Cantabria (23.377), Castilla y León (22.589), Ceuta (21.994), Comunitat Valenciana (21.239), Principado de Asturias (21.200), Melilla (21.089), Canarias (21.004), Galicia (19.800), Región de Murcia (19.574), Castilla-La Mancha (18.564), Andalucía (18.298) y Extremadura (16.080) [datos publicados por el Instituto Nacional de Estadística correspondientes a la Contabilidad Regional de España-Base 2000. Producto Interior Bruto regional (año 2007)]. Por su parte, la «renta disponible bruta» (RDB) *per cápita* representa la riqueza marginal de cada ciudadano (una vez restada su aportación a las cargas del Estado por tributos directos y cotizaciones sociales y restadas y las transferencias corrientes y en especie por subvenciones o transferencias públicas), por lo que una mayor o menor aportación supone, consecuentemente, una mayor o

drid, la que, en términos globales, realiza un mayor esfuerzo fiscal, junto con las Comunidades de las Illes Balears y la Valenciana. Sin embargo, aquellas Comunidades Autónomas que tradicionalmente son las beneficiarias de los instrumentos de solidaridad y nivelación mantienen *ratios* de esfuerzo de fiscal que difícilmente se les puede calificar como «*similares*», lo que activa automáticamente el límite estatutario y provoca la exclusión de la Comunidad Autónoma de Cataluña de su obligación constitucional de concurrir a la redistribución de una riqueza que, aunque localizable en una parte del territorio nacional, pertenece a la totalidad del pueblo español de cara a la consecución de un desarrollo armónico de todas las partes del territorio nacional.

Esas importantes diferencias económicas y sociales aún existentes entre las diversas partes que conforman la nación española hacen inviable no ya la introducción de límites injustificados a la realización efectiva de la solidaridad interterritorial, sino, lo que es más importante, el sustraer a una determinada Comunidad Autónoma, en este supuesto, a una de las más ricas, de su necesaria y, por tanto, obligada, contribución a la solidaridad. Condicionar la contribución de la Comunidad Autónoma de Cataluña a la solidaridad interterritorial al hecho de que los diferentes gobiernos autonómicos «*lleven a cabo un esfuerzo fiscal similar*» supone consagrar un límite insoportable al ejercicio de la solidaridad al que están llamadas todas las Comunidades Autónomas y, a su través, todos los españoles.

Y aunque podría tener cierta justificación el tercer límite instaurado (la garantía de la posición de Cataluña «*en la ordenación de rentas per cápita entre las Comunidades Autónomas antes de la nivelación*»), la norma en la que se introduce y la inconcreción a que se le somete lo convierte también en un límite contrario a la Constitución. Debe se-

---

menor renta disponible. Para el año 2005 (año inmediatamente anterior al de la aprobación de la reforma del Estatuto de Cataluña), la renta media disponible en España era de 13.384 €/h, superando 9 territorios este registro (País Vasco, Comunidad Foral de Navarra, Madrid, Cataluña, Illes Balears, Aragón, La Rioja, Cantabria y Castilla y León) y quedando otros 10 por debajo (Principado de Asturias, Ceuta, Melilla, Comunitat Valenciana, Galicia, Canarias, Castilla-La Mancha, Región de Murcia, Andalucía y Extremadura). Los habitantes del País Vasco fueron quienes dispusieron de una mayor renta disponible bruta (17.100 €/h), seguidos de los de Navarra (16.950 €/h), Madrid (16.176 €/h) y Cataluña (15.353 €/h), mientras que los ciudadanos de Extremadura (10.362 €/h) y los de Andalucía (10.827 €/h) fueron los que registraron las rentas disponibles más bajas [datos publicados por el Instituto Nacional de Estadística correspondientes a la Contabilidad Regional de España-Base 2000. Producto Interior Bruto regional (serie 2000-2006). Cuentas de renta del sector hogares (Serie 2000-2005)].

ñalarse, antes de nada, que la norma estatutaria hace referencia únicamente a los «mecanismos de nivelación», razón por la cual debe entenderse que quedan fuera de su ámbito de aplicación y, por tanto, de la garantía que para Cataluña consagra, los «mecanismos de solidaridad», tales como, por ejemplo, el «Fondo de Compensación Interterritorial», el «Fondo de Suficiencia» o cualquier otro mecanismo o instrumento articulado por el Estado para garantizar la realización efectiva del principio de solidaridad. Por tanto, el llamado «*principio de ordinalidad*» sólo operará, cual expresamente prevé la norma estatutaria, respecto de la participación de la Comunidad Autónoma de Cataluña en los mecanismos de nivelación, que no en los mecanismos de solidaridad. Hecha esta consideración, nos encontramos con un nuevo límite a la contribución de Cataluña a la solidaridad interregional que carece de una justificación razonable, pues la medida legislativa no va dirigida a evitar que la transferencia de las regiones más ricas a las más pobres deje de producirse cuando estas últimas alcancen un nivel mínimo de rentas, ni tampoco va dirigida a impedir que quien es beneficiario de la solidaridad alcance siquiera una igual posición que quien la brinda. No. La norma estatutaria simplemente impone un límite sin atender a las verdaderas causas de una posible alteración en la ordenación de rentas ni a los verdaderos efectos de la contribución a la solidaridad, añadiendo un nuevo límite a la participación de Cataluña en la financiación del gasto común y, por tanto, a la redistribución nacional de los recursos públicos. No cabe duda que la contribución a la solidaridad de una determinada Comunidad Autónoma podría provocar en un momento dado la alteración de su posición en la ordenación de las rentas, pero a todas luces resulta injustificado hacer recaer en aquella contribución la causa determinante de la alteración, habida cuenta que ello sería debido, en todo caso, a la confluencia de multitud de variables, no sólo socio-económicas, sino también políticas (las propias políticas de gasto de la Generalitat), siendo la contribución a la solidaridad una de ellas, que si bien la última, no la más importante. Igualmente, también sería necesario precisar si esa alteración se produce en beneficio de alguna de las regiones receptoras de la solidaridad o en relación con las pagadoras, pues si en el primer caso sería absolutamente razonable la modulación del sistema, no lo sería así en el segundo supuesto, dado que, una vez más, sería preciso analizar las verdaderas causas y no hacer recaer en aquella contribución la responsabilidad de la alteración.

Pues bien, la STC 31/2010, sin grandes disquisiciones sobre el particular, se ha limitado a declarar inconstitucional el segundo límite («*esfuerzo fiscal*») y a considerar constitucionales los otros dos. El

primero, la garantía de la nivelación de «servicios de educación, sanidad y otros servicios esenciales», porque entiende que esta expresión «es equivalente a la de «servicios públicos fundamentales» a que se refiere el artículo 158 CE, sin que en ningún caso pueda tener eficacia reductora desde el momento en que corresponde al Estado determinar qué servicios públicos son fundamentales»<sup>68</sup>. Es decir, que donde la norma estatutaria dice «otros servicios sociales fundamentales» hay que entender que dice «otros servicios públicos fundamentales», cambiando el Tribunal la calificación de «social» (que tiene un contenido reductor) por la de «público» (que amplía sin limitación a cualquier servicio la citada garantía).

Respecto del tercer límite –que también lo declara constitucional–, a saber, la no alteración de «la posición de Cataluña en la ordenación de rentas per cápita entre las Comunidades Autónomas antes de la nivelación», el Tribunal Constitucional no lo considera como «una condición impuesta al Estado por el Estatuto de Autonomía de Cataluña», sino como el resultado de la realización efectiva del principio de solidaridad que nunca «puede redundar para las más ricas en mayor perjuicio que el inherente a toda contribución solidaria para con las menos prósperas en orden a una aproximación progresiva entre todas ellas, excluyéndose, por tanto, el resultado de la peor condición relativa de quien contribuye respecto de quien se beneficia de una contribución que dejaría entonces de ser solidaria y servir al fin del equilibrio para propiciar, en cambio, un desequilibrio de orden distinto al que se pretende corregir»<sup>69</sup>.

Y con relación al segundo límite («esfuerzo fiscal similar»), el Tribunal Constitucional sí cree que incurre en inconstitucionalidad porque «establece como exigencia para que Cataluña contribuya a los mecanismos de nivelación de servicios fundamentales y de solidaridad el que las restantes Comunidades Autónomas realicen un “esfuerzo fiscal similar” al que haga Cataluña», cuando «la determinación de cuál sea el esfuerzo fiscal que hayan de realizar las Comunidades Autónomas es cuestión que sólo corresponde regular al propio Estado, tras las actuaciones correspondientes en el seno del sistema multilateral de cooperación y coordinación constitucionalmente previsto» y no «de una cuestión que, en ningún caso, puede imponer el Estatuto a las demás Comunidades Autónomas, pues al hacerlo así se vulneran, a la vez, las señaladas competencias del Estado y el principio de autonomía financiera de aquéllas»<sup>70</sup>.

<sup>68</sup> STC 31/2010, de 28 de abril, FJ 134.

<sup>69</sup> Ídem.

<sup>70</sup> Ídem.

Ciertamente, no deja de sorprender la explicación del Tribunal porque la misma es aplicable, tal cual, tanto a los otros dos límites considerados constitucionales como a muchas disposiciones estatutarias relativas a la financiación de la Generalitat, por no decir a todo el Título VI (véase, por ejemplo, en materia de cesión de tributos, de inversiones en Cataluña, etc.).

## 7. La Comisión Mixta de Asuntos Económicos y Fiscales del Estado-Generalitat

El Estatuto de Autonomía establece un órgano, caracterizado por el propio precepto, como bilateral de relación entre el Estado y la Generalitat en el ámbito de la financiación autonómica. Se trata de una comisión paritaria, integrada por igual número de representantes del Estado y de la Generalitat, con una presidencia rotatoria en turnos anuales. A este órgano se le atribuye, por un lado, el desarrollo de todo el Título VI, consagrado a regular *«la financiación de la Generalitat»* (art. 201.3 EAC), y se le reconocen, por otro, competencias específicas para *«la concreción, la aplicación, la actualización y el seguimiento del sistema de financiación, así como la canalización del conjunto de las relaciones fiscales y financieras de la Generalitat y el Estado»* (art. 201.1 EAC).

Pues bien, debe señalarse, antes de nada, que la Comisión Mixta a que hace referencia la norma estatutaria (art. 210 EAC) sólo puede ser un órgano al servicio de la *«cooperación»* entre el Estado y la Generalitat, orientado a dar efectividad al principio de colaboración, aunque, como no podía ser de otra manera, vinculado en todo caso a los acuerdos o decisiones que se tomen en el marco de la *«coordinación»* (Consejo de Política Fiscal y Financiera) y no sólo cuando la Generalitat haya manifestado su acuerdo (en terminología, por ejemplo, del artículo 176.2 EAC)<sup>71</sup> o los haya suscrito (en los términos del artículo 210.1 EAC)<sup>72</sup>. Eso sí, en la medida que la Comisión Mixta representa una vía de cooperación entre el Estado y la Generalitat, orientada a dar efectividad al principio de colaboración, no sólo resulta admisible, sino necesaria, dada la concurrencia de competencias en materia financiera, lo que exige que Estado y Comunidad Autónoma partici-

<sup>71</sup> El cual manifiesta literalmente que *«[l]a Generalitat no queda vinculada por las decisiones adoptadas en el marco de los mecanismos multilaterales de colaboración voluntaria con el Estado y con otras Comunidades Autónomas respecto a las cuales no haya manifestado su acuerdo»*.

<sup>72</sup> Que dispone textualmente que *«[l]a Comisión Mixta de Asuntos Económicos y Fiscales Estado-Generalitat ejerce sus funciones sin perjuicio de los acuerdos suscritos por el Gobierno de Cataluña en esta materia en instituciones y organismos de carácter multilateral»*.

pen en la toma de aquellas decisiones que requieran la actuación conjunta de ambos niveles de gobierno, optimizando así el ejercicio de sus respectivas competencias. No hay que olvidar que el correcto funcionamiento del Estado de las Autonomías exige fomentar «la cooperación entre las Administraciones Públicas implicadas mediante la búsqueda o creación de instrumentos que permitan articular su actuación, aunque sin alterar la titularidad y el ejercicio de las competencias propias de los entes en relación»<sup>73</sup>, lo que supone, a fin de cuentas, de una parte, que si este cauce resulta insuficiente para resolver los conflictos que puedan surgir «la decisión final corresponderá al titular de la competencia prevalente»<sup>74</sup> (que en materia financiera no es otro que el Estado), y, de otra, que la voluntad autonómica expresada en el seno de la citada Comisión en modo alguno puede tener carácter vinculante para el Estado, habida cuenta que «dotar de carácter vinculante a aquella voluntad sería tanto como conceder un derecho de veto a una Comunidad Autónoma sobre el ejercicio de las competencias exclusivas del Estado, permitiéndole bloquear cualquier iniciativa de aquél dirigida a modificar el sistema de financiación»<sup>75</sup>.

Así lo ha señalado con rotundidad el Tribunal Constitucional en la STC 31/2010 al afirmar que «incluso en la única relación posible, la de la Generalitat con el Estado «central» o «general», dicha relación, amén de no ser excluyente de la multilateralidad, como el propio precepto impugnado reconoce, no cabe entenderla como expresiva de una relación entre entes políticos en situación de igualdad, capaces de negociar entre sí en tal condición, pues, como este Tribunal ha constatado desde sus primeros pronunciamientos, el Estado siempre ostenta una posición de superioridad respecto de las Comunidades Autónomas», de manera que «el principio de bilateralidad sólo puede proyectarse en el ámbito de las relaciones entre órganos como una manifestación del principio general de cooperación, implícito en nuestra organización territorial del Estado»<sup>76</sup>.

Por otra parte, y ya dentro de las competencias específicas que la norma estatutaria atribuye a la Comisión Mixta y que han sido con-

<sup>73</sup> SSTC 118/1998, de 4 de junio, FJ 12; y 194/2004, de 4 de noviembre, FJ 9.

<sup>74</sup> SSTC 77/1984, de 3 de julio, FJ 3; 40/1998, de 19 de febrero, FJ 30; 204/2002, de 31 de octubre, FJ 7; y 13/2007, de 18 de enero, FJ 9.

<sup>75</sup> En sentido similar, y con relación a la audiencia previa al Parlamento canario prevista en la disposición adicional tercera CE y en el artículo 46 del Estatuto de Autonomía de Canarias, véanse las SSTC 16/2003, de 30 de enero, FJ 9, y 109/2004, de 30 de junio, FJ 7.b). Y con relación a la negociación previa en el seno de la Comisión Mixta prevista en el apartado 2º de la disposición transitoria sexta del Estatuto de Autonomía de Andalucía, véase la STC 13/2007, de 18 de enero, FJ 9.

<sup>76</sup> STC 31/2010, de 28 de abril, FJ 13.

trovertidas, se encuentran las de «[a]cordar el alcance y condiciones de la cesión de tributos de titularidad estatal y, especialmente, los porcentajes de participación en el rendimiento de los tributos estatales cedidos parcialmente» [artículo 210.2.a)], «[a]cordar la contribución a la solidaridad y a los mecanismos de nivelación» [art. 210.2.b)] y «[n]egociar el porcentaje de participación de Cataluña en la distribución territorial de los fondos estructurales europeos» [art. 210.2.d)]

La función atribuida a la Comisión Mixta de determinar «el alcance y condiciones de la cesión» resulta, a juicio de quien escribe estas líneas, perfectamente ajustada al orden constitucional, pues no cabe olvidar que una vez que la LOFCA le ha atribuido a un tributo del Estado la condición de «cedible» (art. 11 LOFCA) y que el Estatuto de Autonomía correspondiente lo ha asumido como «cedido» (artículo 10.2 LOFCA), el alcance y condiciones de la cesión se efectuará, previa negociación en las correspondientes Comisiones Mixtas (disposición adicional 7ª EAC), mediante una ley (arts. 10.2 LOFCA y DA 7ª EAC), esto es, utilizando «una ley específica de cesión de tributos a cada Comunidad Autónoma que, de acuerdo con su Estatuto, pudiera recoger, en su caso, las particularidades que se estimasen oportunas en cuanto al alcance y condiciones de las cesiones»<sup>77</sup>. Así, aunque el Estado, en el ejercicio de sus competencias sobre la materia, haya optado «por crear previamente «un marco de referencia idéntico» y «un modelo único» de aplicación general, ante el riesgo de que se produjera una dispersión de criterios con resultados muy distintos que rompieran la racionalidad del proceso de cesión»<sup>78</sup>, ello no quita que en la financiación de cada Comunidad Autónoma, una vez concretado el sistema y los mecanismos que lo integran, se pueda dar mayor o menor potencialidad a uno u otro instrumento de financiación, en función de las circunstancias o características concurrentes en cada caso (de la misma manera que dentro de cada instrumento se da mayor o menor virtualidad a unas u otras variables). A esta finalidad sirven precisamente aquellas previsiones del legislador orgánico, de un lado, de concretar en una ley singular el «alcance» y las «condiciones» de la cesión, y, de otro, de negociar previamente en las correspondientes Comisiones Mixtas aquellos aspectos de la cesión. Es más, ningún impedimento supone a la potestad legislativa del Estado el hecho de que las normas estatutarias prevean que el «alcance» y las «condiciones» de la cesión de los tributos del Estado se establezcan en una Comisión Mixta y que el acuerdo que se adopte por la misma se tramite

<sup>77</sup> STC 181/1988, de 13 de octubre, FJ 3.

<sup>78</sup> STC 181/1988, de 13 de octubre, FJ 5.

por el Gobierno de la nación como proyecto de ley<sup>79</sup>, puesto que aquella previsión se limita a regular «un procedimiento especial de concreción del texto de la iniciativa legislativa del Gobierno», pero sin convertir a la disposición legal resultante del acuerdo en la Comisión en una «ley paccionada»<sup>80</sup>, tanto más cuando la previsión estatutaria «no cubre toda la materia relativa a la cesión de tributos a Cataluña, sino tan sólo la que comprende el alcance y condiciones de la cesión de los tributos que figuran enunciados en el propio Estatuto»<sup>81</sup>. De hecho, no hay que olvidar que en la misma exposición de motivos de la primera Ley general de cesión de tributos del Estado –la Ley 30/1983–, con objeto de respetar lo dispuesto en los Estatutos de Autonomía, se señalaba que, «una vez adoptado el Acuerdo sobre el alcance y condiciones de la cesión en la respectiva Comisión Mixta, el Gobierno de la Nación tramitará los proyectos de Ley específica de cesión de tributos a cada Comunidad Autónoma».

La otra función de la Comisión Mixta controvertida, la de «[a]cordar la contribución a la solidaridad y a los mecanismos de nivelación», sin embargo, es, también a juicio de quien escribe estas líneas, inconstitucional, al atribuir a esa Comisión la determinación, a modo de aportación navarra o cupo vasco, del coste de la solidaridad para Cataluña, función esta que sólo puede derivarse del modelo de financiación vigente en cada momento y de conformidad con los criterios sentados de forma multilateral en el Consejo de Política Fiscal y Financiera. En efecto, si, como hemos señalado anteriormente, no es posible condicionar la participación de la Comunidad Autónoma de Cataluña en la redistribución de la riqueza nacional y, por tanto, en la realización efectiva del principio de solidaridad –tanto en lo que se refiere a su contribución a los instrumentos de solidaridad como con relación a su participación en la financiación de los mecanismos de nivelación–, ni a la exigencia de un «esfuerzo fiscal similar» de las restantes Comunidades Autónomas, ni a la garantía de la inalterabilidad de la ordenación nacional de rentas *per cápita*, pues tanto una como otra condición imponen unos límites a la solidaridad que no sólo carecen de todo sustento, sino que condicionan de forma indebida el ejercicio de las competencias exclusivas del Estado en la materia, consagrando un privilegio económico injustificado para la Comunidad Autónoma

---

<sup>79</sup> Así lo establecía, por ejemplo, el apartado 3º de la entonces disposición adicional sexta de la Ley Orgánica 4/1979, de 18 de diciembre, del Estatuto de Autonomía de Cataluña, y así lo prevé también la actual disposición adicional séptima de la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña.

<sup>80</sup> STC 181/1988, de 13 de octubre, FJ 4.

<sup>81</sup> Ídem.

de Cataluña, resulta a todas luces evidente que no puede ser admitida como función legítima de la Comisión Mixta la de «acordar» la contribución de Cataluña a la obligada solidaridad interterritorial. Es ésta una función que corresponde con carácter exclusivo y excluyente al Estado central, garante que es por imposición del texto constitucional de la realización efectiva del citado principio. Eso sí, esto no impide, sin embargo, que «puedan tener lugar contactos entre el Estado y cada Comunidad Autónoma, (...) bien de carácter previo, con el fin de poner de manifiesto sus pretensiones y acercar posiciones»<sup>82</sup>, pero sin que pueda considerarse que la voluntad autonómica expresada en el seno de la citada Comisión Mixta tenga carácter vinculante para el Estado, porque sería tanto como concederle «un derecho de veto a una Comunidad Autónoma sobre el ejercicio de las competencias exclusivas del Estado, permitiéndole bloquear cualquier iniciativa de aquél dirigida a modificar el sistema de financiación»<sup>83</sup>.

En tercer y último lugar, la tercera función controvertida, la de «[n]egociar el porcentaje de participación de Cataluña en la distribución territorial de los fondos estructurales europeos», es, también, a juicio de quien escribe esta líneas, perfectamente ajustada al orden constitucional. Si, como acabamos de señalar, la negociación en la correspondiente Comisión Mixta de la participación de las Comunidades Autónomas en los recursos del Estado no sustituye a la necesaria negociación entre éste y aquéllas en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera, es patente la corrección de esta función. Ningún reproche se le puede hacer, entonces, al hecho de que se atribuya a la Comisión Mixta de Asuntos Económicos y Fiscales Estado-Generalitat la función de «negociar» (que no de «acordar», como sucedía con la anterior función) el porcentaje de participación de Cataluña en la distribución territorial de los fondos estructurales europeos, pues esta negociación no sustituye, en modo alguno, el necesario marco de coordinación que se articula a través del Consejo de Política Fiscal y Financiera y, por lo tanto, no condiciona el ejercicio de las competencias que, con carácter exclusivo y excluyente, la Constitución atribuye al Estado.

La STC 31/2010 ha evitado realizar un examen individualizado de cada una de las funciones anteriores optando por tratarlas en bloque para llegar a un resultado de conformidad con la Constitución –de las tres–. A tal fin afirma antes de nada el Tribunal Constitucional que la Comisión Mixta a la que se refiere la norma estatutaria «como órgano

<sup>82</sup> STC 13/2007, de 18 de enero, FJ 8.

<sup>83</sup> SSTC 16/2003, de 30 de enero, FJ 9; 109/2004, de 30 de junio, FJ 7.b); y 13/2007, de 18 de enero, FJ 9.

bilateral de cooperación entre el Estado y la Generalitat en “el ámbito de la financiación autonómica”, no resulta inconstitucional siempre que se interprete en el sentido de que no excluye ni limita la capacidad de los mecanismos multilaterales en materia de financiación autonómica ni quebranta la reserva de ley orgánica prevista en el artículo 157.3 CE y las consiguientes competencias estatales»<sup>84</sup>. De esta manera, y sin mayores argumentos, considera constitucionales las tres funciones controvertidas a las que hemos hecho referencia anteriormente porque «se limitan a fijar un marco bilateral de negociación y de formalización de acuerdos que complementa, sin cuestionarlo, el procedimiento general de toma de decisiones en el seno del órgano multilateral de colaboración y coordinación», de manera que «las funciones de cooperación de la Comisión Mixta de Asuntos Económicos y Fiscales Estado-Generalitat no excluyen ni limitan la capacidad de las instituciones y organismos de carácter multilateral en materia de financiación autonómica, no afectan a la reserva de ley orgánica prevista en el artículo 157.3 CE, ni sustituyen, impiden o menoscaban el libre y pleno ejercicio por el Estado de sus propias competencias»<sup>85</sup>. Dicho de otra manera, tanto la Comisión Mixta como las funciones que la norma estatutaria le atribuye son constitucionales en la medida que una y otras están, en todo caso, condicionadas tanto a lo que disponga la LOFCA como a lo que acuerde el Consejo de Política Fiscal y Financiera.

## **8. Los tributos cedidos**

Con relación a los tributos cedidos, la norma estatutaria, como es habitual en este concreto aspecto de la financiación autonómica, no sólo acoge la relación de tributos del Estado que tienen la consideración de cedidos a la Comunidad Autónoma, sino que también prevé una especialidad procedimental respecto de su eventual modificación (disposición adicional 7<sup>a</sup>), especialidad procedimental que no constituye «un obstáculo a la señalada potestad originaria del Estado para establecer tributos, con el consiguiente reflejo en la regulación de la cesión de los mismos a las Comunidades Autónomas»<sup>86</sup>, en la medida que «únicamente configura un procedimiento para la formalización en un marco de relaciones bilaterales de las decisiones que sobre la cesión de tributos estatales se hayan adoptado en el seno del órgano multilateral (Consejo de Política Fiscal y Financiera)»<sup>87</sup>.

<sup>84</sup> STC 31/2010, de 28 de abril, FJ 135.

<sup>85</sup> Ídem.

<sup>86</sup> STC 181/1988, de 13 de octubre, FJ 4.

<sup>87</sup> STC 31/2010, de 28 de abril, FJ 136.

No obstante lo anterior, el Estatuto obliga al Estado a ceder a la Comunidad Autónoma de Cataluña –en el primer proyecto de ley de cesión de tributos que se apruebe– un 50 % del rendimiento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, un 58 % del rendimiento de los Impuestos sobre Hidrocarburos, sobre las Labores del Tabaco, sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas y sobre Productos Intermedios, y un 50 % del rendimiento del Impuesto sobre el Valor Añadido (disposiciones adicionales octava, novena y décima). Y lo hace, abierta y frontalmente, en contra de lo entonces previsto en la LOFCA, que acogía la cesión de los tributos del Estado citados a razón del 33, 40 y 35 %, respectivamente.

Ha señalado el Tribunal Constitucional con rotundidad que «la regulación esencial de la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas corresponde también al Estado mediante Ley Orgánica»<sup>88</sup>, Por esta razón, el legislador estatal ha regulado con carácter general los principios básicos y los aspectos esenciales de la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas en la LOFCA (art. 10), dentro de cuyos aspectos esenciales se ha venido exigiendo para que pueda llevarse a cabo la cesión de los tributos del Estado en cada Comunidad Autónoma, tanto la existencia de la correspondiente previsión en un «*precepto expreso del Estatuto*» como la de una «*ley específica*» de cesión de tributos del Estado a cada Comunidad Autónoma que, de acuerdo con su Estatuto, recoja, en su caso, las particularidades que se estimen oportunas en cuanto al alcance y condiciones de la misma. De esta manera, los Estatutos de Autonomía han establecido «en coherencia con la LOFCA los tributos que se ceden a la respectiva Comunidad Autónoma, [...] sin perjuicio de que las Cortes Generales puedan disponer otras cesiones de tributos complementarias»<sup>89</sup>.

Como consecuencia de las previsiones de los artículos 157.3 CE y 10 LOFCA, para que un tributo del Estado tenga entonces la consideración de «cedido» a una Comunidad Autónoma es necesario que la LOFCA le haya atribuido la condición de «cedible», que la cesión del tributo haya sido asumida en virtud de un precepto expreso del Estatuto correspondiente y que esa cesión se haya luego concretado mediante una ley específica de cesión de tributos a la Comunidad Autónoma. Por tanto, de la misma manera que la sola previsión en la LOFCA de la cesión total o parcial de un determinado tributo del

<sup>88</sup> SSTC 181/1988, de 13 de octubre FJ 3; 192/2000, de 13 de julio, FJ 6; 16/2003, de 30 de enero, FJ 11; y 72/2003, de 10 de abril, FJ 5.

<sup>89</sup> STC 181/1988, de 13 de octubre, FJ 3.

Estado no lo convierte en un tributo cedido para una determinada Comunidad Autónoma<sup>90</sup>, tampoco la simple asunción estatutaria «podría considerarse previsión suficiente»<sup>91</sup>, de modo tal que para que la cesión de tributos del Estado a una concreta Comunidad Autónoma pueda materializarse es necesario, en todo caso, el cumplimiento de los tres requisitos citados.

Pues bien, la LOFCA, en la redacción vigente al momento de aprobarse la reforma del Estatuto de Autonomía, disponía que sólo podían ser cedidos a las Comunidades Autónomas, en lo que ahora interesa, el Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas, «con el límite máximo del 33 %» [art. 11.a)], el Impuesto sobre el Valor Añadido, «con el límite máximo del 35 %» [art. 11.e)] y los Impuestos Especiales de Fabricación –con excepción del Impuesto sobre la Electricidad, «con el límite máximo del 40 %» [art. 11.f)]. Y, sin embargo, la Ley Orgánica 6/2006, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña, prevé que «[e]l primer proyecto de ley de cesión de impuestos que se apruebe a partir de la entrada en vigor del Estatuto» contendrá un porcentaje de cesión del 50 % del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (disposición adicional octava EAC), del 58 % de los Impuestos Especiales de Fabricación, excepto del Impuesto sobre la Electricidad (disposición adicional novena EAC), y del 50 % del Impuesto sobre el Valor Añadido (disposición adicional décima EAC).

Parece evidente que la norma estatutaria acoge una eventual cesión de tributos para Cataluña que no encuentra acomodo en la única norma habilitada para regular dicha cesión, razón por la cual es inconstitucionalidad por vulneración de la reserva prevista en el artículo 157.3 CE. Aunque es cierto que, como hemos señalado antes, la simple asunción estatutaria de una determinada cesión no puede considerarse como una previsión suficiente para entender materializada la cesión, también lo es que dicha asunción estatutaria sólo puede realizarse dentro de los márgenes que la LOFCA tenga señalados para cada momento, nunca fuera de ellos. Y no se puede decir que dicho vicio de inconstitucionalidad haya quedado sanado por el hecho de que, posteriormente, el Estado haya decidido ceder, con carácter general y para todas las Comunidades Autónomas (en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre), los mismos porcentajes que habían previsto las disposiciones estatutarias controvertidas<sup>92</sup>, por-

<sup>90</sup> SSTC 16/2003, de 30 de enero, FJ 11; y 72/2003, de 10 de abril, FJ 5.

<sup>91</sup> STC 16/2003, de 30 de enero, FJ 11.

<sup>92</sup> A saber, el 50 % del rendimiento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas producido en el territorio de cada Comunidad Autónoma [arts. 26.2.a) y 30 Ley 22/2009], el 50 % del rendimiento del Impuesto sobre el Valor Añadido produ-

que al momento de consagrarse la previsión estatutaria discutida, la LOFCA preveía una cesión diferente, estando el Estado obligado a una cesión menor dentro del sistema de financiación entonces vigente.

La STC 31/2010 ha optado por soslayar el anterior problema de constitucionalidad (esto es, el derivado de que aquellas disposiciones estatutarias acogiesen una cesión de tributos para Cataluña en un porcentaje diferente al previsto por la LOFCA) cuando la demanda, sin embargo, sí lo planteaba (como lo reconoce el antecedente de hecho nº 138), y se ha limitado a abordar otro problema –formal– como es el de la imposición estatutaria de la elaboración de un proyecto de Ley o de Decreto-ley sobre el alcance y condiciones de las cesiones de tributos prescritas en el correspondiente Estatuto, problema también planteado por la demanda y que, por cierto, está resuelto por el Tribunal Constitucional hace más de veinte años, concretamente por la STC 181/1988, de 13 de octubre, y respecto del cual señala el Tribunal que «se trata de una especialidad procedimental (...) que únicamente puede traducirse en el compromiso de la Generalitat y el Gobierno a acordar en Comisión Mixta –con sujeción a lo dispuesto en el marco de la cooperación multilateral y al ejercicio de las facultades de coordinación que competen al Estado en materia financiera– la elaboración y el contenido de un proyecto de ley ordinaria cuya sustanciación como expresión de la voluntad legislativa depende de la plena libertad de las Cortes Generales»<sup>93</sup>.

En cualquier caso, de la letra de la STC 31/2010 puede deducirse sin dificultad que la llamada que hace el Tribunal a que el acuerdo entre la Generalitat y el Gobierno se sujete «a lo dispuesto en el marco de la cooperación multilateral» supone el reconocimiento, una vez más y, en todo caso, de la prevalencia de los acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera sobre una eventual previsión estatutaria diferente.

---

cido en el territorio de cada Comunidad Autónoma (art. 35 Ley 22/2009) y el 58 % del rendimiento producido en el territorio de cada Comunidad Autónoma del Impuesto sobre la Cerveza (art. 36 Ley 22/2009), del Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas (art. 37 Ley 22/2009), del Impuesto sobre Productos Intermedios (art. 38 Ley 22/2009), del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas (art. 39 Ley 22/2009), del Impuesto sobre Hidrocarburos (art. 40 Ley 22/2009) y del Impuesto sobre las Labores del Tabaco (art. 41 Ley 22/2009). Previsión la anterior que se ha concretado para la Comunidad Autónoma de Cataluña en la Ley 16/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cataluña y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (BOE, nº 173, de 17 de julio).

<sup>93</sup> STC 31/2010, de 28 de abril, FJ 137.

## **9. Las inversiones del Estado en Cataluña en materia de infraestructuras**

Si bien es indiscutible que el Estatuto de Autonomía es la norma básica en la distribución y organización de los territorios que integran la nación española, también lo es que ni el Estatuto es una fuente de contracción de obligaciones financieras por el Estado, ni el Estado central, garante del interés común de todos los españoles, puede destinar sus políticas de gasto al servicio de la desigualdad, favoreciendo la defensa del interés particular en perjuicio del general, mediante el reconocimiento de privilegios territoriales articulados a través de instrumentos normativos, cuya modificación depende de la exclusiva voluntad de una parte del cuerpo electoral, sometiendo el juego democrático de las mayorías a la dictadura de las minorías.

Pues bien, si resulta que sólo cuatro Comunidades Autónomas representan prácticamente el 60 % del «Producto Interior Bruto del Estado» a precios de mercado<sup>94</sup>, repartiéndose el resto del PIB entre las restantes Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, la consagración de casi un 1/5 de la riqueza del Estado destinada a inversiones sólo para una Comunidad Autónoma, a modo de Fondo de Compensación Interterritorial, durante un período de 7 años, dejando sólo los 4/5 restantes para garantizar una financiación suficiente en inversiones a los restantes entes territoriales, no sólo conlleva una medida excesivamente desproporcionada, sino que impide la justa redistribución de la riqueza nacional durante ese período de tiempo y, en su consecuencia, la realización efectiva del principio de solidaridad. Pero no sólo eso, sino que la norma estatutaria establece un mecanismo de solidaridad para una Comunidad Autónoma que, por su desarrollo económico y regional, no es beneficiaria del Fondo de Compensación Interterritorial, razón por la cual la previsión analizada no sólo se erige en un privilegio injustificado, sino también en una carga sobre la riqueza común que priva al Estado de importantes recursos con los que atender las obligaciones que la Constitución le impone.

---

<sup>94</sup> Aproximadamente, Cataluña, el 18,7 % (2005, 2006 y 2007) y el 18,6 % (2008 y 2009); Madrid, el 17,7 % (2005, 2006 y 2007), el 17,8 % (2008) y el 18,0 % (2009, primera estimación); Andalucía, el 13,8 % (2005, 2006 y 2007), el 13,7 % (2008) y el 13,6 % (2009, primera estimación); y Valencia, el 9,7 % (2005, 2007, 2008 y 2009) y el 9,8 % (2006), según los datos publicados por el Instituto Nacional de Estadística con relación a la «Contabilidad Regional de España-Base 2000» (PIB a precios de mercado, precios corrientes, serie contable 2000-2009).

El Tribunal Constitucional también parece haberlo entendido así, pero en lugar de declarar la inconstitucionalidad del precepto se ha limitado a vaciarlo de contenido apelando para ello a su pretendido carácter no vinculante para las Cortes Generales (Cortes Generales que no son otras que las mismas que contrajeron la obligación financiera que ahora, según el Alto Tribunal, no les vincula). A este respecto, señala el Tribunal: «La disposición adicional tercera, apartado 1, (...) debe, pues, interpretarse en el sentido de que no vincula al Estado en la definición de su política de inversiones, ni menoscaba la plena libertad de las Cortes Generales para decidir sobre la existencia y cuantía de dichas inversiones»<sup>95</sup>.

### III. EL SIGNIFICADO DE LA AUTONOMÍA LOCAL EN CATALUÑA

#### 1. Ideas generales

Dentro del Capítulo III («Las Haciendas de los gobiernos locales») del Título VI («De la financiación de la Generalitat») de la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña, se atribuye a la Generalitat, en primer lugar, «competencia, en el marco establecido por la Constitución y la normativa del Estado en materia de financiación local» (art. 218.2 EAC).

Es importante tener presente que ya desde la STC 179/1985 el Tribunal Constitucional consideró indiscutible la inclusión dentro del concepto de Hacienda General del artículo 149.1.14ª CE de toda medida dirigida a la financiación de las entidades locales al tratarse de medidas que tienen por objeto la relación entre la Hacienda estatal y las Haciendas locales, afirmando entonces, cuando ni siquiera había sido aprobada la primera Ley estatal por la que se creó el vigente sistema de financiación local (la Ley 39/1988, de 28 de diciem-

---

<sup>95</sup> STC 31/2010, de 28 de abril, FJ 138. Como apunta José María LAGO MONTERO, «[L]as disposiciones estatutarias que prevén inversiones especiales para cada Comunidad Autónoma no son generalizables ni asumibles para la Hacienda del Estado, al que no obligan en modo alguno. Se trata de disposiciones inconstitucionales, ino-cuas y/o inicuas, pues sólo las Cortes Generales tienen la competencia de decidir las políticas de inversión pública con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, que deben guiarse por los principios constitucionales rectores de la política económica y, particularmente, por los artículos 31.2 –que el gasto público se asigne con criterios de equidad, eficiencia y economía– y 138: solidaridad interregional, proyección del principio de igualdad al ámbito territorial». En «Las grietas del sistema de financiación autonómica: ¿Hacia un confederalismo fiscal insolidario?», *Estudios Jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, Vol. III, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009, pág. 3018.

bre, Reguladora de las Haciendas Locales), que el nuevo sistema de financiación de las entidades locales que se elaborase en el futuro sería de competencia estatal<sup>96</sup>. Posteriormente, y precisamente con ocasión del examen de la constitucionalidad de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, el Tribunal proclamó con rotundidad que el Estado puede regular con carácter exclusivo la materia de Hacienda local no sólo «en aquellos casos en los que la normativa estatal tenga por objeto la regulación de instituciones comunes a las distintas Haciendas», sino también cuando se trate de «medidas de coordinación entre la Hacienda estatal y las Haciendas de las Corporaciones Locales» o «cuando su finalidad sea la salvaguarda de la suficiencia financiera de las Haciendas locales garantizada por el artículo 142 CE, en cuanto presupuesto indispensable para el ejercicio de la autonomía local constitucionalmente reconocido en los artículos 137, 140 y 141 CE»<sup>97</sup>. Por tanto, «es al Estado, a tenor de la competencia exclusiva que en materia de Hacienda general le otorga el artículo 149.1.14<sup>a</sup> CE, a quien, a través de la actividad legislativa y en el marco de las disponibilidades presupuestarias, incumbe en última instancia hacer efectivo el principio de suficiencia financiera de las Haciendas locales»<sup>98</sup>. Ello, claro está, sin perjuicio de la contribución que las Comunidades Autónomas puedan hacer, en unos casos, o deban hacer, en otros, a la financiación de las Haciendas locales. No olvidemos que la Constitución obliga no sólo al Estado, sino también a las Comunidades Autónomas, a garantizar la suficiencia de las Haciendas locales, las cuales «deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones», nutriéndose «fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas» (art. 142 CE)<sup>99</sup>.

<sup>96</sup> STC 179/1985, de 19 de diciembre, FJ 1.

<sup>97</sup> STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 4; y en sentido similar, SSTC 96/1990, de 24 de mayo, FJ 7; 237/1992, de 15 de diciembre, FJ 6; 331/1993, de 12 de noviembre, FJ 2; y 171/1996, de 30 de octubre, FJ 5.

<sup>98</sup> STC 48/2004, de 25 de marzo, FJ 10; y también SSTC 179/1985, de 19 de diciembre, FJ 3; 96/1990, de 24 de mayo, FJ 7; 237/1992, de 15 de diciembre, FJ 6; 331/1993, de 12 de noviembre, FJ 2.b); 171/1996, de 30 de octubre, FJ 5; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 22; y 104/2000, de 13 de abril, FJ 4.

<sup>99</sup> Tras más de treinta años de vigencia de la Constitución y, por tanto, de existencia de ese artículo 142, es difícil encontrar una Comunidad Autónoma que haya dado cumplimiento a ese precepto. Es verdad que las Comunidades Autónomas concurren a la financiación del gasto local (financiación finalista) como no podía ser de otra manera. Pero también lo es que ninguna Comunidad Autónoma (sólo Andalucía está tramitando en la actualidad un proyecto de ley de participación de los entes locales en los tributos de esa Comunidad Autónoma mediante la creación de un «Fondo de Participación» de esas entidades en aquellos tributos) ha dado cumplimiento a esa previsión constitucional, poniendo a disposición de los entes locales de

No obstante lo anterior y pese al carácter exclusivo de la competencia del Estado, también ha señalado el Tribunal Constitucional que existen aspectos atinentes a la financiación local, concretamente aquellos que afecten al régimen jurídico de la Administración Local, en los que puede existir una concurrencia de competencias estatales y autonómicas<sup>100</sup>. En efecto, «cuando, usando de su competencia en materia de Hacienda general, el Estado regula cuestiones referentes a la Administración Local, no puede desconocer la delimitación competencial que respecto de ella existe entre el propio Estado y algunas Comunidades Autónomas», razón por la cual, «[s]i para esos fines hacendísticos ha de introducir modificaciones en el régimen jurídico de esa Administración, deberá hacerlo de modo tal que no se imposibilite el ejercicio de la facultad comunitaria para dictar las normas de detalle»<sup>101</sup>. En este sentido, la doctrina del Tribunal Constitucional ha afirmado «la naturaleza compartida de las competencias que, en materia de Haciendas locales, poseen el Estado y aquellas Comunidades Autónomas que, como la catalana, han asumido en sus respectivos Estatutos facultades en orden al desarrollo de las bases estatales sobre el régimen jurídico de la Administraciones Públicas *ex* artículo 149.1.18<sup>a</sup> CE, precepto que ha de considerarse el título habilitante del Estado para ejercitar sus competencias sobre dicha materia cuando su regulación suponga introducir modificaciones de alcance general en el régimen jurídico de la Administración Local o se dicte en garantía de la autonomía que ésta tiene constitucionalmente garantizada»<sup>102</sup>. Por tanto, aunque en materia del régimen jurídico de la Administración Local existan competencias compartidas entre el

---

su territorio un porcentaje de participación en sus tributos (propios o cedidos) para así poner en práctica una segunda descentralización y dotar a los entes locales de una financiación incondicionada que no sólo garantice su suficiencia financiera, sino que acentúe la autonomía local.

<sup>100</sup> Existen autores, como Javier MARTÍN FERNÁNDEZ, que consideran que «existen materias de la Hacienda local, no básicas, que pueden ser desarrolladas por las Comunidades Autónomas en ejercicio de la competencia atribuida por el correspondiente Estatuto de Autonomía. Ahora bien, el problema se centra en determinar qué cuestiones son básicas y cuáles no. A nuestro juicio, son básicas las normas que enuncian los recursos de las entidades locales, las que tipifican el hecho imponible de los tributos, las que fijan los límites de acceso al crédito o las que determinan la participación en los recursos del Estado o el contenido necesario y la estructura fundamental de los presupuestos. Por el contrario, no tienen tal carácter las normas que establecen la cuantificación y la gestión de los tributos o las que fijan aspectos no fundamentales del presupuesto y su tramitación». En «La incidencia del nuevo modelo de financiación autonómica en las haciendas locales de Cataluña: autonomía local y reserva de ley», *Revista Catalana de Dret Públic*, nº 32, 2006, pág. 162.

<sup>101</sup> SSTC 179/1985, de 19 de diciembre, FJ 1; y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 4.b).

<sup>102</sup> STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 4.b).

Estado y las Comunidades Autónomas *ex* artículo 149.1.18ª CE, «dado que frecuentemente la regulación de la Hacienda local estará llamada a incidir sobre dicho régimen jurídico, sólo de manera puntual podrá el Estado regular con carácter exclusivo tal materia haciendo prevalecer el otro título competencial», esto es, «el de la “Hacienda general” del artículo 149.1.14ª CE»<sup>103</sup>.

En consecuencia, no cabe duda de que no se le puede hacer ningún reproche de constitucionalidad a la previsión estatutaria citada, pues si bien resulta indudable que la competencia para regular el sistema de financiación de los entes locales corresponde de manera exclusiva y excluyente al Estado (art. 149.1.14ª CE), ello no es óbice para que con relación al régimen jurídico de la Administración Local la Generalitat goce de ciertas competencias (art. 149.1.18ª CE), siempre, claro está, que en el ejercicio de las mismas se respete, como proclama el propio precepto estatutario analizado, el marco establecido por la Constitución y la normativa del Estado (dentro de la cual se halla en la actualidad el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales).

Pues bien, así lo ha entendido también la STC 31/2010, basándose para ello en la garantía de la autonomía local (arts. 137, 140 y 141, todos ellos de la CE), que la conecta, en su vertiente de los ingresos, con la participación en los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas y con los tributos propios, y en la vertiente del gasto, con la plena disponibilidad por las corporaciones locales de sus ingresos, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión para poder ejercer las competencias propias y la capacidad de decisión sobre el destino de sus fondos<sup>104</sup>.

## 2. La tutela financiera de los gobiernos locales

Aunque el Estatuto de Cataluña atribuye a la Generalitat «*el ejercicio de la tutela financiera sobre los gobiernos locales, respetando la autonomía que les reconoce la Constitución*» (art. 218.5 EAC), esta previsión estatutaria no representa novedad alguna, sino que, por el contrario, es heredera del derogado artículo 48.1 de la Ley Orgánica 4/1979, de 18 de diciembre, del Estatuto de Autonomía de Cataluña, donde ya se establecía que correspondía a la Generalidad «*la tutela financiera sobre los entes locales, respetando la autonomía que a los mismos reconocen los artículos 140 y 142 de la Constitución*».

<sup>103</sup> STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 4.b).

<sup>104</sup> STC 31/2010, de 28 de abril, FJ 139.

Sobre la citada previsión estatutaria, el Tribunal Constitucional tuvo la oportunidad de pronunciarse en diversas ocasiones, tanto con relación a la previsión del artículo 48.1 de la Ley Orgánica 4/1979<sup>105</sup> como respecto de la del artículo 49.1 de la Ley Orgánica 1/1981, de 6 de abril, del Estatuto de Autonomía de Galicia<sup>106</sup>. Concretamente, si en la STC 57/1983, de 28 de junio, calificaba de «innegable» «[q]ue Cataluña ha asumido la competencia de tutela financiera sobre los entes locales, con el límite de la autonomía local y el respeto a las bases que dice el artículo 149.1.18ª» (FJ 5), en la posterior STC 187/1988, de 17 de octubre, afirmaba que la misma era una parte de «la competencia constitucional y estatutaria de la Comunidad Autónoma de Cataluña en materia de régimen local y, en concreto, en relación con las actividades financieras de los entes locales» (FJ 9), para concluir en la STC 233/1999, de 16 de diciembre, que «en materia de Haciendas locales ostentaría en principio la Comunidad Autónoma competencias de naturaleza legislativa y reglamentaria que abarcarían la tutela financiera sobre los entes locales a que hace referencia el artículo 48.1 EAC y la función ejecutiva, incluida la inspección conforme al artículo 25.2 EAC; todo ello, por supuesto, sin perjuicio de las competencias del Estado sobre dicha materia» [FJ 4.c)].

En consecuencia, para la STC 31/2010 es innegable «que Cataluña ha asumido la competencia de tutela financiera sobre los entes locales, con el límite de la autonomía local y el respeto a las bases que dice el artículo 149.1.18»<sup>107</sup>.

### 3. El establecimiento y regulación de los tributos locales

El Estatuto de Autonomía de Cataluña incluye dentro de las competencias que la norma estatutaria atribuye a la Generalidad en materia de financiación local «la capacidad legislativa para establecer y regular los tributos propios de los gobiernos locales» (art. 218.2 EAC).

Debe precisarse, antes de nada, que el apartado 1º del artículo 133 CE establece que «[l]a potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante Ley». Por su parte, el apartado 2º del mismo dispone que «[l]as Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes». Con ambos apartados procura «la Constitución integrar las exigencias diversas, en este campo, de la reserva de Ley estatal y

<sup>105</sup> Por ejemplo, en SSTC 56/1983, de 28 de junio, FJ 1; 57/1983, de 28 de junio, FJ 2; 179/1985, de 19 de diciembre, FJ 1; 187/1988, de 17 de octubre, FJ 9; 96/1990, de 24 de mayo, FJ 8; y 331/1993, de 12 de noviembre, FJ 3.

<sup>106</sup> Por ejemplo, en SSTC 214/1989, de 21 de diciembre; 96/1990, de 24 de mayo, FJ 8; y 18/1991, de 31 de enero, FJ 5.

<sup>107</sup> STC 31/2010, de 28 de abril, FJ 140.

de la autonomía territorial»<sup>108</sup>. La potestad tributaria del Estado, de carácter originario por tener su origen inmediato en la Constitución, debe ponerse en relación con el artículo 149.1.14ª CE, que reserva al Estado en exclusiva la competencia sobre Hacienda general, razón por la cual «aquella potestad originaria del Estado no puede quedar enervada por disposición alguna de inferior rango, referida a la materia tributaria»<sup>109</sup>. Por su parte, la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales, de carácter derivado por tener su origen mediato en la Constitución, pero inmediato en la legislación del Estado, «hace referencia a un poder necesariamente limitado»<sup>110</sup>. En consecuencia, el poder tributario del Estado es un poder soberano<sup>111</sup> que tiene su origen directo en la Constitución y para cuyo ejercicio ésta le enviste de las correspondientes competencias y facultades. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones, sin embargo, tienen un poder tributario que, aun cuando tenga también su origen en la Constitución, su ejercicio está limitado por las Leyes del Estado dictadas a tal fin<sup>112</sup>.

A lo anterior debe añadirse ahora también que el artículo 133.2 CE establece que «*las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes*». Dicho precepto hay que ponerlo en conexión con el artículo 142 CE, que considera los «*tributos propios*» como uno de los medios fundamentales de los que se nutrirán las Haciendas locales. Ahora bien, aunque de la literalidad de estos dos preceptos constitucionales se deduce que son las propias Corporaciones Locales las competentes para establecer y exigir sus tributos propios, no debe olvidarse, de un lado, que el artículo 31.3 CE ha consagrado la reserva de ley en materia tributaria y, de otro, que los entes locales carecen de potestad legislativa. Pues bien, aunque la reserva de ley que la Constitución consagra para la materia tributaria (art. 31.3 CE) no es una reserva absoluta, sino «relativa»<sup>113</sup>, pues se extiende «a la creación *ex novo* de los tributos y a la configuración de

<sup>108</sup> STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4.

<sup>109</sup> SSTC 181/1988, de 13 de octubre, FJ 3; 192/2000, de 13 de julio, FJ 6; 16/2003, de 30 de enero, FJ 11; y 72/2003, de 10 de abril, FJ 5; y en sentido parecido, STC 6/1983, de 4 de febrero, FJ 4.

<sup>110</sup> SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10.b); y en sentido similar, STC 4/1981, de 2 de febrero, FJ 3.

<sup>111</sup> STC 81/2005, de 6 de abril, FJ 10.

<sup>112</sup> En la actualidad, por la Ley Orgánica 8/1980, de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, y el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

<sup>113</sup> SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 7; 185/1995, de 5 de diciembre, FJ 5; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 9; 63/2003, de 27 de marzo, FJ 4; y 150/2003, de 15 de julio, FJ 3.

los elementos esenciales de los mismos»<sup>114</sup>, adquiere unos caracteres especiales cuando se trata de ordenar por ley los tributos locales, pues dicha reserva no puede desligarse de las condiciones propias del sistema de autonomías territoriales que la Constitución consagra (art. 137) y, específicamente, de la garantía constitucional de la autonomía de los municipios (art. 140). Así, puesto que el artículo 133.2 CE acoge la posibilidad de que las Corporaciones Locales establezcan y exijan sus propios tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes, «éstas habrán de contar con tributos propios y sobre los mismos deberá la ley reconocerles una intervención en su establecimiento o en su exigencia»<sup>115</sup>, razón por la cual, «en virtud de la autonomía de los entes locales constitucionalmente garantizada y del carácter representativo del Pleno de la Corporación municipal, es preciso que la ley estatal atribuya a los acuerdos dictados por éste (así, los acuerdos dimanantes del ejercicio de la potestad de ordenanza) un cierto ámbito de decisión acerca de los tributos propios del municipio»<sup>116</sup>.

Pues bien, habida cuenta que las Corporaciones Locales carecen de potestad legislativa y la mencionada creación *ex novo* de un tributo, así como la regulación de sus elementos esenciales, requiere del concurso del legislador con el objeto de respetar el principio de reserva de ley de los artículos 31.3 y, 133.1 y 2, ambos de la CE, cabe plantearse si la creación o el «establecimiento y regulación» de los tributos locales debe formalizarse con el concurso exclusivo del legislador estatal o, si por el contrario, dicha formalización puede llevarse a cabo también por leyes autonómicas concurrentes o excluyentes. Y la respuesta a esta cuestión la dio el propio Tribunal Constitucional en la STC 233/1999, cuando afirmó que «aquella reserva habrá de operarse necesariamente a través del legislador estatal, “cuya intervención reclaman los apartados 1 y 2 del artículo 133 de la Constitución”, en tanto en cuanto la misma “existe también al servicio de otros principios –la preservación de la unidad del ordenamiento y de una básica igualdad de posición de los contribuyentes–” (...), principios que sólo puede satisfacer la ley del Estado»<sup>117</sup>. Además, y desde

<sup>114</sup> SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 4; 6/1983, 4 de febrero, FJ 4; 179/1985, de 19 de diciembre, FJ 3; 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 7; 185/1995, de 5 de diciembre, FJ 5; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 8; 14/1998, de 22 de enero, FJ 11; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 9; 63/2003, de 27 de marzo, FJ 4; 150/2003, de 15 de julio, FJ 3; y 102/2005, de 20 de abril, FJ 3, entre otras.

<sup>115</sup> SSTC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 8; y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10.b).

<sup>116</sup> STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10. c).

<sup>117</sup> STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 22; y en el mismo sentido, STC 104/2000, de 13 de abril, FJ 5.

el momento en que esta concreta potestad normativa del Estado tiene como inmediata finalidad garantizar la suficiencia financiera de tales Corporaciones, que, en última instancia, es responsabilidad de aquél, «su ejercicio encuentra anclaje constitucional en la competencia exclusiva sobre la Hacienda general (art. 149.1.14ª CE), debiendo entenderse vedada, por ello, la intervención de las Comunidades Autónomas en este concreto ámbito normativo»<sup>118</sup>.

A lo anterior hay que añadir que no cabe –*ex* artículo 150.2 CE– la transferencia o delegación por el Estado a las Comunidades Autónomas de las competencias relativas al establecimiento y regulación de los tributos locales, pues se trata de una de esas materias que, en principio, no son susceptibles de transferencia o delegación no ya por la obligada necesidad de una regulación uniforme que garantice una igualdad básica en todo el territorio nacional, sino fundamentalmente por tratarse del ejercicio de una competencia ajena que no sólo sirve a la garantía de la suficiencia financiera de las entidades locales, sino también a la consecución de la autonomía local, competencia de cuyo ejercicio el Estado es su garante, pero no su titular.

Para la STC 31/2010, y de conformidad con la doctrina previa del Tribunal Constitucional sobre el particular, «según resulta de los artículos 31.3 y 133.1 y 2 CE, la creación de los tributos locales ha de operarse a través del legislador estatal, «cuya intervención reclaman los apartados 1 y 2 del artículo 133 de la Constitución», potestad normativa que tiene su anclaje constitucional «en la competencia exclusiva sobre la Hacienda general (art. 149.1.14 CE), debiendo entenderse vedada, por ello, la intervención de las Comunidades Autónomas en este concreto ámbito normativo», en la medida que se está en presencia «de una potestad exclusiva y excluyente del Estado que no permite intervención autonómica en la creación y regulación de los tributos propios de las entidades locales»<sup>119</sup>. Y por esta razón declara inconstitucional y nula aquella previsión estatutaria del artículo 218.2 EAC.

#### **4. La participación en los ingresos del Estado y de la Comunidad Autónoma**

Como hemos dicho antes, el Tribunal Constitucional conecta la garantía de la autonomía local no sólo con la participación en los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas, sino también con la plena disponibilidad por las Corporaciones Locales de sus ingresos, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión para po-

<sup>118</sup> STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 22.

<sup>119</sup> STC 31/2010, de 28 de abril, FJ 140.

der ejercer las competencias propias y la capacidad de decisión sobre el destino de sus fondos<sup>120</sup>. Pese a ello, la norma estatutaria atribuye a la Generalitat «la capacidad para fijar los criterios de distribución de las participaciones a cargo del presupuesto de la Generalitat» (art. 218.2 EAC).

Es doctrina reiterada del Tribunal Constitucional que la fijación de los criterios de distribución de la participación de los entes locales en los tributos del Estado corresponde en exclusiva a éste. En efecto, «[e]s precisamente al legislador estatal en este caso, ya que se trata de fondos mediante los que se pretende posibilitar al conjunto de las Corporaciones Locales y a cada una de ellas el ejercicio de la autonomía constitucionalmente garantizada, a quien incumbe, en virtud de aquella reserva de ley, a través de la actividad legislativa, dar efectividad a los principios de suficiencia de las Haciendas locales (art. 142 CE) y de solidaridad y equilibrio territorial (art. 138 CE) mediante la determinación de unos criterios homogéneos y uniformes de distribución entre los distintos entes locales de su participación en los ingresos del Estado»<sup>121</sup>. De hecho, si una ley autonómica incidiese en los criterios de participación de los municipios en los ingresos del Estado «la ley podría incurrir efectivamente en inconstitucionalidad no ya por contrariar el principio de autonomía local, sino por invadir las competencias del Estado relativas a la regulación de la participación de los entes locales en los tributos estatales»<sup>122</sup>.

Lo anterior no impide, sin embargo, que los ingresos de los citados entes locales consistentes en participaciones en los ingresos del Estado y en subvenciones incondicionadas estatales, una vez aprobados los criterios de reparto por éste, puedan recibirse a través de los correspondientes entes autonómicos cuando así esté establecido expresamente en las normas estatutarias (como así preveía expresamente el último párrafo del art. 48.2 de la Ley Orgánica 4/1979 y en la actualidad recoge el art. 219.2 de la Ley Orgánica 6/2006), eso sí, siempre que en la tarea de realizar la distribución de estos ingresos entre los entes locales de su territorio se respeten «los criterios de reparto establecidos por el Estado, de los que no puede apartarse»<sup>123</sup>. Y la competencia del Estado para fijar los criterios de distribución de

<sup>120</sup> STC 31/2010, de 28 de abril, FJ 139.

<sup>121</sup> SSTC 96/1990, de 24 de mayo, FJ 7; 104/2000, de 13 de abril, FJ 5; y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 31; y en el mismo sentido, SSTC 237/1992, de 15 de diciembre, FJ 6; y 331/1993, de 12 de noviembre, FJ 2.C).

<sup>122</sup> STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 12.

<sup>123</sup> STC 171/1996, de 30 de octubre, FJ 5; y en el mismo sentido, SSTC 96/1990, de 24 de mayo, FJ 7; 237/1992, de 15 de diciembre, FJ 6; y 331/1993, de 12 de noviembre, FFJJ 2 y 3.

aquella participación tampoco impide que el poder de gasto de la Generalitat con cargo a su propio Presupuesto, consecuencia de su autonomía financiera, legitime «a la Comunidad Autónoma de Cataluña para establecer los criterios de reparto de los ingresos que los Presupuestos de la Generalitat destinen a los entes locales de Cataluña» y que consistan en «participaciones en ingresos de la Generalitat y de las subvenciones incondicionadas que ésta les otorgue»<sup>124</sup>.

Pues bien, es importante tener presente que el artículo 218.2 EAC no atribuye a la Generalitat la competencia para fijar los criterios de distribución de las participaciones de los entes locales a cargo de los «*ingresos*» de la Generalitat, sino a cargo del «presupuesto» de la Generalitat, lo que de entrada permite entender que, puesto que de conformidad con el artículo 219.2 EAC, los ingresos de los gobiernos locales consistentes en participaciones en tributos y subvenciones incondicionadas estatales se van a percibir por medio de la Generalitat, figurando en consecuencia en su presupuesto, se le estaría atribuyendo a aquélla la facultad de fijar los criterios de distribución de todos los ingresos que los entes locales perciban a través de ese presupuesto, ya sean fruto de la participación en los ingresos o subvenciones incondicionadas del Estado, ya lo sean, en su caso, de la participación en los ingresos o subvenciones incondicionadas de la Generalitat. Y este entendimiento no es constitucionalmente admisible, pues, como hemos visto con anterioridad, la competencia para establecer los criterios de distribución de las participaciones en tributos y en subvenciones incondicionadas estatales entre los gobiernos locales corresponde exclusivamente al Estado puesto que, al constituir dichas participaciones y subvenciones unos recursos destinados a garantizar la suficiencia de los entes locales *ex* artículo 142 CE, forman parte de la competencia que el artículo 149.1.14<sup>a</sup> CE atribuye de forma exclusiva al Estado, razón por la cual no le es dado a las Comunidades Autónomas, en general, ni a Cataluña, en particular, incidir en manera alguna sobre aquellos criterios de reparto.

Parece evidente, entonces, que la competencia autonómica debe quedar circunscrita, en todo caso, a la fijación de los criterios de distribución de las participaciones de los entes locales exclusivamente en los ingresos propios de la Generalitat, así como en las subvenciones incondicionadas que ésta decida otorgar, que no, en modo alguno, en la participación en los ingresos o en las subvenciones incondicionadas del Estado, aun cuando éstos se perciban a través del presupuesto de la Generalitat.

---

<sup>124</sup> STC 331/1993, de 12 de noviembre, FJ 2.D).

Pues bien, como no podía ser de otra manera, así lo ha considerado el Tribunal Constitucional en su STC 31/2010 al señalar que «[e]l tercer inciso del artículo 218.2 EAC incluye, dentro de las competencias de la Generalitat en materia de financiación local, la capacidad para fijar los criterios de distribución de las participaciones a cargo del presupuesto de la Generalitat. Los recurrentes entienden que el precepto atribuye a la Generalitat la posibilidad de distribuir tanto las participaciones de los entes locales en los tributos del Estado como las subvenciones incondicionadas procedentes del mismo, infringiendo así la competencia del Estado en la materia e instaurando una suerte de tutela financiera sobre los entes locales contraria a su suficiencia financiera. Es cierto que el precepto no se refiere a las participaciones en los “ingresos” de la Generalitat, sino en las que son a cargo del “presupuesto” de ésta, y dado que, de conformidad con el artículo 219.2 EAC, los ingresos de los gobiernos locales consistentes en participaciones en tributos y en subvenciones incondicionadas estatales se van a percibir por medio de la Generalitat podría entenderse que la norma examinada otorga a la Generalitat la facultad de fijar los criterios de distribución de todos los ingresos que los entes locales perciban a través de ese presupuesto, ya sean fruto de la participación en los ingresos o de subvenciones incondicionadas del Estado, ya lo sean, en su caso, de la participación en los ingresos o de subvenciones incondicionadas de la Generalitat. Ello, no obstante la consideración sistemática del precepto impugnado, muestra que sólo atribuye a la Generalitat tal competencia en relación con los recursos establecidos por la propia Comunidad Autónoma en su presupuesto, dado que esta facultad, al igual que las demás que se incluyen en el artículo 218.2 EAC, la ostenta “en el marco establecido por la Constitución y la normativa del Estado”, según dispone su primer inciso. Ello conduce necesariamente a que la competencia autonómica queda circunscrita, exclusivamente, a la fijación de los criterios de distribución de las participaciones de los entes locales en los ingresos propios de la Generalitat, así como de las subvenciones incondicionadas que ésta decida otorgar, respetando necesariamente las competencias del Estado para fijar los criterios homogéneos de distribución de los ingresos de los entes locales consistentes en participaciones en ingresos estatales [STC 331/1993, FJ 2.B)]. Este criterio se ve avalado, además, por lo dispuesto en el artículo 219.2 EAC, que ordena que la distribución de los ingresos locales consistentes en participaciones en tributos y subvenciones incondicionadas estatales se haga por la Generalitat “respetando los criterios establecidos por la legislación del Estado en la materia”, lo que permite descartar también el reproche de que por esta vía se

establecería una suerte de indebida tutela financiera de la Generalitat sobre los entes locales»<sup>125</sup>.

## 5. La percepción de los ingresos locales a través de la Generalitat

La norma estatutaria obliga a que los ingresos de los gobiernos locales consistentes en participaciones en tributos y en subvenciones incondicionadas estatales sean «*percibidos por medio de la Generalitat, que los debe distribuir de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Haciendas Locales de Cataluña*», eso sí, «*respetando los criterios establecidos por la legislación del Estado en la materia*» (art. 219.2 EAC).

Hemos señalado anteriormente que, aun cuando la fijación de los criterios de distribución de la participación de los entes locales en los tributos y subvenciones incondicionadas del Estado corresponde de forma exclusiva a éste, *ex* artículo 149.1.14<sup>a</sup> CE<sup>126</sup>, ello no impide que, una vez fijados dichos criterios, su reparto pueda efectuarse a través de los correspondientes entes autonómicos, eso sí, «debiendo en esta tarea respetar los criterios de reparto establecidos por el Estado, de los que no puede apartarse»<sup>127</sup>. Por tanto, en la medida que la previsión estatutaria se somete expresamente a «*los criterios establecidos en la legislación del Estado*», ningún reparo se le puede hacer. De la misma manera tampoco es criticable, en principio, el hecho de que ese reparto se haga también «*de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Haciendas Locales de Cataluña*», siempre y cuando, claro está, esta ley autonómica no se aparte de los criterios que hayan sido fijados por el Estado. En efecto, como ya hemos señalado anteriormente, puesto que la participación de las entidades locales en los ingresos del Estado es garantía de su autonomía y, por tanto, del funcionamiento de la Hacienda local dentro del conjunto de la Hacienda general «es precisamente al legislador estatal a quien incumbe dar efectividad a los principios de suficiencia de las Haciendas locales (art. 142 CE) y de solidaridad y equilibrio territorial (art. 138 CE)»<sup>128</sup>, razón por la cual «aparece con claridad la existencia de una fuente –el Estado– y de un canal o cauce –la Comunidad Autónoma– con un marco normativo, la ley, ley que ha de ser la estatal»<sup>129</sup>.

<sup>125</sup> STC 31/2010, de 28 de abril, FJ 140.

<sup>126</sup> STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 4.b).

<sup>127</sup> STC 171/1996, de 30 de octubre, FJ 5; y en el mismo sentido, SSTC 96/1990, de 24 de mayo, FJ 7; 237/1992, de 15 de diciembre, FJ 6; y 331/1993, de 12 de noviembre, FFJJ 2 y 3.

<sup>128</sup> SSTC 331/1993, de 12 de noviembre, FJ 2.B); y 104/2000, de 13 de abril, FJ 5.

<sup>129</sup> STC 237/1992, de 15 de diciembre, FJ 6; y en sentido casi idéntico, STC 331/1993, de 12 de noviembre, FJ 2.B).

Así lo ha entendido también el Tribunal Constitucional en su STC 31/2010, para quien «aun cuando la fijación de los criterios homogéneos y uniformes de distribución de la participación de los entes locales en los tributos y subvenciones incondicionadas del Estado corresponde de forma exclusiva a éste, *ex* artículo 149.1.14 y 18 CE, como garantía de la suficiencia financiera de las Corporaciones Locales (STC 96/1990, de 24 de mayo, FJ 7), ello no impide que su reparto pueda efectuarse a través de los entes autonómicos, respetando los criterios de reparto establecidos por el Estado (STC 171/1996, de 30 de octubre, FJ 5). Por tanto, en la medida en que la previsión estatutaria ahora analizada se somete expresamente a «los criterios establecidos en la legislación del Estado», no vulnera la competencia estatal ni tampoco supone desatención del principio de autonomía municipal [SSTC 331/1993, FJ 2.B), y 104/2000, de 13 de abril, FJ 5]. Por la misma razón tampoco se puede oponer objeción al hecho de que ese reparto se haga también «de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Haciendas Locales de Cataluña», porque el propio Estatuto le impone el límite preciso de que no pueda apartarse de los criterios fijados por el Estado<sup>130</sup>.

## **6. Los criterios de distribución de las subvenciones incondicionadas y la singularidad del sistema institucional de Cataluña**

También impone al Estado la norma estatutaria, aunque esta vez no en beneficio de la Generalitat, sino del Parlamento catalán, la obligación de permitirle, cuando de subvenciones incondicionadas se trate, que «*pueda incidir en la distribución de los recursos con el fin de atender a la singularidad del sistema institucional de Cataluña a que se refiere el artículo 5 de este Estatuto*» (art. 219.2 EAC). Como podemos comprobar, el Estatuto catalán dispone imperativamente («*deberán permitir*») que los criterios que fije el Estado para su distribución permitan un margen de decisión al Parlamento catalán.

Ya hemos puesto de manifiesto con anterioridad que la competencia para establecer los criterios de distribución entre los gobiernos locales no sólo de las participaciones en tributos estatales, sino también en subvenciones incondicionadas estatales, es una función que corresponde exclusivamente al Estado, puesto que al constituir dichos ingresos unos recursos destinados a garantizar la suficiencia de los entes locales, *ex* artículo 142 CE, forman parte de la competencia que el artículo 149.1.14<sup>a</sup> CE atribuye de forma exclusiva al Estado.

<sup>130</sup> STC 31/2010, de 28 de abril, FJ 141.

Sobre este particular debe tenerse presente que «se trata de subvenciones que no responden a una finalidad o acción de fomento y que, si bien formalmente están caracterizadas como subvenciones, en realidad encubren meras dotaciones presupuestarias destinadas a cubrir las necesidades de financiación de un determinado ente, en este caso los entes locales, o servicio público, y que sólo impropia-mente o en una acepción muy genérica pueden asimilarse a las subvenciones en sentido estricto, constituyendo en realidad transferencias presupuestarias para asegurar la suficiencia financiera del ente público receptor (como es el caso de las subvenciones a las entidades locales destinadas a asegurar su equilibrio financiero) o, sencillamente, una forma de financiación del mismo»<sup>131</sup>. Efectivamente, «el hecho de que las denominadas subvenciones incondicionadas no tengan una vinculación o afectación a una acción de fomento concreto no altera la competencia del Estado para fijar los criterios de reparto de las mismas entre sus destinatarios (entes locales en el presente caso), pues ambos conceptos –vinculación de las subvenciones y reparto de las mismas entre los entes locales– no son sinónimos ni están en una relación de reciprocidad. Quiere decirse con ello que las subvenciones del Estado a los entes locales, con o sin vinculación específica a una acción de fomento concreta, no dejan de ser una fuente de financiación estatal a dichos entes que, al igual que la participación en los ingresos del Estado, constituye una garantía de funcionamiento de la Hacienda local dentro del conjunto de la Hacienda general, lo que en último término significa garantía del ejercicio de la autonomía constitucionalmente reconocido (arts. 137, 140 y 141 CE). Siendo ésta la finalidad de dichas subvenciones, es claro que incumbe al Estado la determinación de unos criterios homogéneos y uniformes de distribución de los mismos entre los distintos entes locales, con independencia de cuál sea su destino material concreto»<sup>132</sup>.

A la vista de lo expuesto puede afirmarse que la exigencia prevista en la norma estatutaria de que los criterios de reparto que adopte el Estado respecto de las subvenciones incondicionadas estatales deban necesariamente permitir que el Parlamento catalán «pueda incidir» en la distribución de esos recursos impone un límite indebido al ejercicio de una competencia que corresponde con carácter exclusivo y excluyente al Estado central. Y no se justifica en modo alguno la previsión estatutaria en la necesidad de atenderse a la singularidad del «sistema institucional» de Cataluña a que hace referencia el artícu-

<sup>131</sup> STC 331/1993, de 12 noviembre, FJ 2.c); y en el mismo sentido, STC 13/1992, de 6 de febrero, FJ 6.

<sup>132</sup> STC 331/1993, de 12 de noviembre, FJ 2 c).

lo 5 EAC (se supone que el precepto se refiere exclusivamente a la parte del sistema institucional de Cataluña a que se refiere el artículo 2.3 EAC, a saber, a «[l]os municipios, las veguerías y las comarcas y los demás entes locales que las leyes determinen» que «también integran el sistema institucional de la Generalitat»), pues el Parlamento catalán podrá disponer libremente de los fondos propios que la Comunidad Autónoma ponga a disposición de los entes locales como garante que es la Generalitat de su tutela financiera, pero en modo alguno aquella pretendida singularidad catalana justifica entrometerse en la fijación de los criterios de reparto de las subvenciones incondicionadas entregadas por el Estado para garantizar la suficiencia de esos mismos entes locales. Admitir lo contrario es dar entrada a criterios de oportunidad política de un ente (la Generalitat) en el reparto de los fondos estatales entregados para garantizar la autonomía financiera de otro ente (los entes locales).

Aunque no lo ha entendido así formalmente el Tribunal Constitucional en la Sentencia objeto de comentario, sin embargo, con un razonamiento diferente llega a una conclusión parecida, pues aunque no declara inconstitucional la previsión estatutaria analizada sí limita enormemente su pretendido alcance. En efecto, para el máximo intérprete de la Constitución «al Estado, *ex* artículo 149.1.14 CE, le compete asegurar la suficiencia financiera de los entes locales, competencia que incluye el establecimiento de los criterios de reparto de los fondos destinados a tal fin, tanto si provienen de la participación de aquéllos en tributos del Estado como si se derivan de subvenciones incondicionadas, de manera que las Comunidades Autónomas deberán respetar dichos criterios «sin alterarlos ni desarrollarlos» (STC 171/1996, FJ 5). En concreto, al propio Estado le corresponde establecer, *ex* artículo 149.1.18 CE, en garantía de la autonomía que la Constitución reconoce a los entes locales el régimen básico a través del cual las provincias realizan su función institucional de cooperación económica con los municipios de su territorio a fin de que éstos puedan realizar las obras y servicios de su competencia. [7] Pues bien, a partir de ese entendimiento cabe desechar los problemas de inconstitucionalidad planteados por los recurrentes respecto del segundo inciso del artículo 219.2 EAC. En efecto, una vez apreciado que el primer inciso antes examinado expresa el respeto a los criterios de distribución de los ingresos de los gobiernos locales establecidos en la legislación estatal, la prescripción de que el Parlamento debe poder “incidir en la distribución de los recursos” de dichos gobiernos locales “con el fin de atender a la singularidad del sistema institucional de Cataluña a que se refiere el artículo 5 de este Estatuto”, hay que vincularla, al menos, a la “peculiaridad catalana”, que

hemos reconocido en la STC 109/1998, de 21 de mayo, en virtud de la cual el Parlamento de Cataluña puede aprobar un plan de apoyo a los municipios de Cataluña que integre en su seno legítimamente una parte de los recursos que las Diputaciones Provinciales destinan a obras y servicios municipales, si bien, para garantizar la autonomía de las provincias, sus Diputaciones han de participar en la elaboración de dicho plan (FJ 7). Por tanto, la incidencia a que se refiere el precepto ha de entenderse circunscrita en su alcance a la fijación de esa planificación, en la que las Diputaciones catalanas han de integrar una parte de la financiación recibida, sin que pueda alterar los criterios fijados por el Estado para la distribución de las subvenciones incondicionadas entre las provincias de Cataluña»<sup>133</sup>.

Dicho de otra manera, que el precepto no vale para lo que pretende (que el Parlamento incida en la distribución de las subvenciones incondicionadas estatales), sirviendo únicamente para que cuando el Parlamento apruebe su plan de apoyo municipal pueda contar para su financiación con una «parte» de los recursos que las Diputaciones provinciales catalanas destinan a obras y servicios municipales, siempre y cuando, claro está, esas Diputaciones (y no las veguerías) sean partícipes en la elaboración del aquel plan. Es decir, que el Parlamento, con la concurrencia de las Diputaciones Provinciales (que no de las veguerías), incidirá en la asignación de una parte de los recursos que las Diputaciones destinan a obras y servicios municipales, a la financiación de obras y servicios municipales que queden dentro de aquel Plan de Obras y Servicios, eso sí, sin alterar, en modo alguno, los criterios fijados por el Estado para el reparto de las subvenciones incondicionadas estatales que financian las partidas que las Diputaciones destinan a financiar, a su vez, aquellas obras y servicios municipales.

## **7. Los criterios de distribución de las subvenciones incondicionadas y las participaciones en los ingresos del Estado y la capacidad fiscal de los municipios**

La norma estatutaria dispone que *«[l]a distribución de recursos procedentes de subvenciones incondicionadas o de participaciones genéricas en impuestos debe llevarse a cabo teniendo en cuenta la capacidad fiscal y las necesidades de gasto de los gobiernos locales y garantizando en todo caso su suficiencia»* (art. 219.4 EAC). Si como acabamos de comprobar, la competencia para establecer los criterios de distribución de las parti-

---

<sup>133</sup> STC 31/2010, de 28 de abril, FJ 141.

cipaciones en tributos estatales y subvenciones incondicionadas estatales entre los gobiernos locales corresponde exclusivamente al Estado, parece evidente que el precepto ahora analizado no puede referirse a aquellos al no poder imponer al Estado ningún criterio sobre este particular.

Ningún óbice existiría, sin embargo, para que aquella disposición estatutaria incorporase a su contenido un mandato al legislador autonómico, de tal manera que cuando éste concrete los criterios relativos a la distribución de la participación de los entes locales catalanes en los impuestos y subvenciones incondicionadas autonómicas vendrá obligado a tomar en cuenta los de la «capacidad fiscal» y «necesidades de gasto» de los gobiernos locales. No debe olvidarse que en materia de Haciendas locales «ostentaría en principio la Comunidad Autónoma competencias de naturaleza legislativa y reglamentaria, que abarcarían la tutela financiera sobre los entes locales»<sup>134</sup>, a que hace referencia el artículo 218.5 EAC (antiguo art. 48.1 de la Ley Orgánica 4/1979), razón por la cual ninguna objeción existiría desde un punto de vista constitucional para que organicen el ejercicio de sus competencias en la materia de acuerdo a criterios de oportunidad, siempre y cuando el precepto en cuestión incorpore exclusivamente un mandato al legislador autonómico, pues ese mandato tendría una indudable conexión con la materia financiera que es propia de la Comunidad Autónoma y que no condicionaría en modo alguno la función de los órganos del Estado. No debemos olvidar que el Estatuto de Autonomía «puede legítimamente fijar las competencias propias de la Comunidad y establecer su alcance», y, en consecuencia, cuando el legislador estatutario actúa así «no incurre en vicio de inconstitucionalidad», salvo «si infringe una concreta atribución competencial del Estado»<sup>135</sup>.

Pues bien, en sentido parecido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en su STC 31/2010 al señalar que puesto que «[l]a competencia para establecer los criterios de distribución de las participaciones en tributos estatales y subvenciones incondicionadas estatales entre los gobiernos locales corresponde exclusivamente al Estado, *ex* artículo 149.1.14ª CE, razón por la cual el precepto no puede referirse a aquéllos al no poder imponer al Estado criterio alguno dirigido a tal fin», es evidente que «este precepto sólo puede contener un mandato al legislador autonómico». Y sobre esta premisa de partida concluye «que la norma estatutaria no impone unos criterios

<sup>134</sup> STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 4.c).

<sup>135</sup> STC 247/2007, de 12 de diciembre, FJ 10.

de distribución de los recursos financieros de las entidades locales procedentes del Estado»<sup>136</sup>, sino que sólo «incorpora a su contenido un mandato dirigido al legislador autonómico, de tal manera que cuando éste concrete los criterios relativos a la distribución de la participación de los entes locales catalanes en los impuestos y subvenciones incondicionadas autonómicas vendrá obligado a tomar en cuenta los de la “capacidad fiscal” y “necesidades de gasto” de los gobiernos locales»<sup>137</sup>.

---

<sup>136</sup> STC 31/2010, de 28 de abril, FJ 142.

<sup>137</sup> Ídem.



# Presupuestos públicos y género. Planteamiento inicial. Caminando hacia la igualdad

---

Otilia Armiñana Villegas

El ideal de la igualdad entre hombres y mujeres y la eliminación de sus desigualdades fue recogido en 1945 en la Carta de constitución de Naciones Unidas. Allí se estableció por vez primera un concepto de ser humano sin distinción de raza, sexo o religión. Dicho anhelo fue reafirmado en la Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948, que instituyó la igualdad ante la ley y los derechos de todas las personas sin distinción de sexo<sup>1</sup>.

Profundizando en el principio de igualdad, la Convención de 18 de diciembre de 1979 sobre eliminación de todas las formas de discriminación contra la mujer<sup>2</sup> recordó que la discriminación contra las mujeres viola los principios de igualdad de derechos y dificulta su participación en las mismas condiciones que los hombres en la vida política, social, económica y cultural, lo que constituye un obstáculo para el aumento del bienestar y entorpece el pleno desarrollo de sus posibilidades. La Convención reconoció también que para lograr la plena igualdad es necesario modificar los papeles tradicionales, reconocer la importancia social de la maternidad y lograr la máxima participación de las mujeres en igualdad de condiciones con los hombres en todos los campos.

Múltiples textos internacionales y conferencias monográficas mundiales (Méjico-1975, Copenhague-1980, Nairobi-1985 y Pekín-1995)

---

<sup>1</sup> Todos los seres humanos nacen libres e iguales en dignidad y derechos, y dotados como están de razón y conciencia deben comportarse fraternalmente los unos con los otros.

<sup>2</sup> Ratificado por España el 16 de diciembre de 1983.

proclamaron después el pleno reconocimiento de la igualdad de las personas ante la ley, aquello que John Stuart Mill definió como «*perfecta igualdad que no admita poder ni privilegio para unos ni incapacidad para otros*».

Fue en Pekín, en el marco de la IV Conferencia mundial de las Naciones Unidas sobre la mujer (septiembre 1995), donde se introdujo la utilización del término «género», que es la construcción social de la diferencia entre hombres y mujeres, como distinto a «sexo», término que hace referencia a diferencias biológicas<sup>3</sup>.

Fue igualmente en la Conferencia de Pekín donde se adoptó la decisión de promover la transversalidad del principio de igualdad (o *mainstreaming*<sup>4</sup> de género), que fue definido por un grupo de expertas comisionado desde el Consejo de Europa y dirigido por Mieke Verloo, como: «*La organización, la mejora, el desarrollo y la evaluación de los procesos políticos para que se incorpore una perspectiva de igualdad en todas las políticas, a todos los niveles y en todas las etapas por los actores que participan normalmente en la adopción de medidas políticas.*»

En ese foro de septiembre de 1995 surgió la invitación a los gobiernos a integrar la «perspectiva de género» en todas las políticas públicas y programas para que, antes de que se tomen las decisiones, se realice un análisis de los efectos que aquéllas pueden producir en mujeres y hombres.

La igualdad entre sexos es también objetivo de la Unión Europea desde la entrada en vigor del tratado de Amsterdam el 1 de enero de 1999<sup>5</sup>.

Este compromiso fue reforzado por el Consejo de Europa en marzo de 2006 con la adopción del Pacto Europeo para la Igualdad de Sexos. Este Pacto subraya la necesidad de eliminar los desequilibrios en todos los ámbitos, reforzando y mejorando la integración del género en las políticas públicas.

En nuestro ordenamiento jurídico, la Constitución española de 1978 proclamó el derecho a la igualdad y a la no discriminación por razón de sexo y consagró la obligación de los poderes públicos de

---

<sup>3</sup> Los roles de género los determina la sociedad, se transmiten por medio de las tradiciones, la cultura, las creencias y las normas. Los distintos roles generan diferentes necesidades y preocupaciones.

<sup>4</sup> El concepto de transversalidad fue elaborado originariamente entre las feministas inmersas en programas de desarrollo al descubrir que las perspectivas y necesidades de las mujeres no se tenían en cuenta porque los hombres controlaban los recursos principales y luego asignaban fondos especiales y minoritarios a las mujeres.

<sup>5</sup> Aunque ya el Tratado de Roma en 1957 establecía la igualdad de salarios por igual trabajo.

promover las condiciones que la hagan efectiva y real, así como de remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud.

En desarrollo de dicho precepto constitucional se han venido aprobando Planes de Igualdad de Oportunidades entre hombres y mujeres (1988-1990, 1993-1995, 1997-2000, 2003-2006 y el actualmente vigente «Plan Estratégico de Igualdad de Oportunidades 2008-2011»<sup>6</sup>).

Una proyección del principio de igualdad aporta a nuestro ordenamiento la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres, que entre otras cosas hace referencia a la generalidad de las políticas públicas (estatales, autonómicas y locales), estableciendo criterios de actuación en los que se integra de un modo expreso el principio de no discriminación por razón de sexo.

*«El principio de igualdad de trato y oportunidades entre mujeres y hombres debe informar con carácter transversal las actuaciones de todos los poderes públicos. Las Administraciones Públicas lo integrarán de forma activa en la adopción y ejecución de sus actividades normativas, en la definición y presupuestación de políticas públicas en todos los ámbitos y en el desarrollo del conjunto de todas sus actividades.»* De esta tajante manera se manifiesta la Ley Orgánica 3/2007 a que nos venimos refiriendo, que, además, en su exposición de motivos, recoge la constatación de la Comisión Europea respecto a que las decisiones políticas en principio no sexistas pueden tener diferente impacto en mujeres y hombres a pesar de que dicha consecuencia ni estuviera prevista ni se deseara.

En efecto, es más probable que una mujer abandone su trabajo o trabaje a tiempo parcial para hacerse cargo y atender a las responsabilidades familiares; las mujeres tienen más dificultades para acceder a ingresos seguros que los hombres y están más expuestas a percibir bajos salarios, por lo que en un futuro recibirán consiguientemente rentas más bajas...; las mujeres son la referencia mayoritaria en familias monoparentales (según la EPA el 86,6 %), en las personas mayores con ingresos más bajos, y las mujeres y niñas constituyen el número más elevado de aquellas personas que son víctimas de violencia doméstica o explotación social<sup>7</sup>.

Si las decisiones políticas tienen distinto impacto en hombres y mujeres, puesto que hay diferencias en el día a día de unos y otras, para una adecuada toma de decisiones deberá evaluarse previamente qué impacto tendrán esas medidas en ellos y ellas, y para tener

---

<sup>6</sup> Por lo que se refiere a los de ámbito nacional. También existen en nuestro país Planes de Igualdad de Oportunidades autonómicos y locales.

<sup>7</sup> Informe sobre impacto de género del Informe Nacional de Estrategias para la Protección Social y la Inclusión Social del Reino de España. 2008-2010.

esos datos el instrumento más eficaz son los informes de impacto de género<sup>8</sup>, cuya obligatoriedad inicial acompañando a las normas legales se ha ido ampliando a los planes de especial relevancia económica y social. Es evidente que sin los datos desagregados difícilmente podrá apreciarse la incidencia, en los distintos grupos de población, de las diferentes medidas.

Tan importante materia fue abordada por el legislador español en la Ley 30/2003, de 13 de octubre, de medidas para incorporar la valoración de impacto de género en las disposiciones normativas que elabore el Gobierno, que, modificando el artículo 22 de la Ley 50/1977, de 27 de noviembre, estableció que tanto los proyectos de ley como los reglamentos que se elaboren por los ministerios deberán acompañarse de «un informe sobre el impacto por razón de género de las medidas que se establecen en el mismo».

No se ha quedado en la anterior formulación el legislador español, el Real Decreto 1083/2009, de 3 de julio, regula la memoria de análisis de impacto normativo y dice en su preámbulo:

«Por lo que respecta a los informes de impacto por razón de género son una herramienta eficaz para introducir el principio de igualdad en las políticas públicas a través de los planes y las normas legales, facilitando una toma de decisiones basada en una mejor información: los posibles efectos que va a producir la medida sobre hombres y mujeres, advirtiendo a quienes la proponen sobre las consecuencias deseadas y las no deseadas y proponiendo, en su caso, su modificación. Se trata, por tanto, de un análisis previo a la aprobación de la norma al objeto de garantizar que todas las políticas públicas contribuyan al objetivo de la igualdad y a una mayor cohesión social desde la perspectiva de género. A este respecto, la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres, ordena al Gobierno que desarrolle reglamentariamente la ya mencionada Ley 30/2003, de 13 de octubre, con la precisión de los indicadores que deben tenerse en cuenta para la elaboración del informe de impacto por razón de género.»

El citado Real Decreto establece además en su disposición adicional primera el mandato de elaboración de una «Guía metodológica» que deberá servir de modelo en la elaboración de las memorias de análisis de impacto normativo.

En dichas memorias debe contemplarse el análisis de impacto de género, que debe contener, en todo caso, los siguientes apartados:

---

<sup>8</sup> Fue en el marco del IV Programa de Acción Comunitaria para la Igualdad de Oportunidades entre Hombres y Mujeres (1996-2000) donde se elaboró por la Comisión una «Guía para la evaluación del impacto de género», que se ha convertido en referencia para la elaboración de informes de este tipo en el seno de la Unión.

– Identificación de los objetivos en materia de igualdad de oportunidades que sean de aplicación.

– Descripción de la situación de partida:

- Indicadores cuantitativos: se utilizarán estadísticas que definan la situación de mujeres y hombres, como, por ejemplo, número y porcentaje desagregado de aquellos y aquellas a los que afecta el objeto y ámbito de aplicación de la norma.

- Indicadores cualitativos: identificando creencias, valores, costumbres u opiniones sociales.

– Previsión de resultados: tratando de identificar los cambios que puede originar la implementación de la futura disposición normativa sobre las desigualdades detectadas entre mujeres y hombres.

– Valoración del impacto de género: que calificará los resultados previstos en relación con la eliminación de desigualdades de acuerdo con la siguiente escala:

- Negativo si no prevé eliminación de desigualdades y/o no contribuye a las políticas de igualdad.

- Nulo, cuando no hay desigualdades de partida.

- Positivo, cuando se prevea disminución o eliminación de las desigualdades detectadas.

## **¿Y EL PRESUPUESTO QUÉ?**

¿Qué tiene que ver todo lo anterior con la materia presupuestaria? ¿No son los presupuestos neutrales al género? ¿Los números tienen género?

Porque en una primera y primaria visión eso son los Presupuestos, números, sumas, restas, porcentajes...

A la vista de esas preguntas surgen dudas iniciales. ¿Cómo puede una ley que define los gastos e ingresos públicos para un periodo determinado de tiempo, que procura, en términos generales, la mejora de la situación de la ciudadanía no ser neutral? ¿Cómo puede no ayudar a todos?

La realidad contesta por sí misma. Sencillamente, la diferente posición de partida de hombres y mujeres implica que normas, en apariencia neutrales, como puede serlo la norma presupuestaria, afecten de muy diferente manera a unos y otras.

Además, si, como ya se ha dicho, las políticas públicas no son neutrales en el tema del género, ¿porqué iban a serlo las presupuestarias?

El supuesto de que los Presupuestos, y con ellos las políticas económicas públicas, afectan a todos por igual por servir al interés público está superado. Existe una altísima probabilidad de que hombres y mujeres sean afectados de forma diferente por el gasto público.

Los presupuestos públicos no sólo recogen gastos e ingresos, no son sólo números, reflejan los valores y prioridades nacionales, así como los grupos sociales más valorados. En síntesis, como manifiesta Pregs Govender<sup>9</sup>, *«refleja los valores de un país: a quién aprecia, de quién valora el trabajo y a quién recompensa, a quién, qué y el trabajo de quién valora»*.

Los Presupuestos no se construyen sólo por factores económicos, sino también políticos. Y esa política económica tiene un impacto diferente en los hombres y las mujeres. En prácticamente cualquiera de las variables que nos pongamos a considerar, las mujeres tienen una posición desfavorable respecto de los hombres.

El género se observa en cómo unos y otros se ganan la vida, en cómo se gastan el dinero. Las mujeres realizan actividades económicas diferentes, tienen un capital humano y unas expectativas distintas y enfrentan distintas restricciones que los hombres<sup>10</sup>.

En este contexto, las políticas públicas, y más en concreto al ser el objeto de este análisis la política del gasto público que se plasma anualmente en la Ley de Presupuestos Generales, tienen que ir dirigidas a mejorar esas situaciones.

En palabras tomadas prestadas a las expertas<sup>11</sup>, los presupuestos no son en realidad neutrales, sino ciegos con respecto al género, pues al excluir a la mayor parte del trabajo productivo y reproductivo (el de las mujeres) invisibilizan a la mitad de la población. La economía reproductiva en la que mayoritariamente trabajan las mujeres no está, al no estar remunerada, contabilizada en las cuentas públicas anuales y, por tanto, la aportación de las mujeres no tiene valor.

<sup>9</sup> «El Presupuesto de la Mujeres».

<sup>10</sup> Es muy interesante a este respecto el artículo de María PAZOS MORÁN, «El papel de la igualdad de género en la solución de las crisis económica».

<sup>11</sup> WARING, BUDLENDER, SHARP Y ALLEN; CARRASCO.

Los poderes públicos deben tener en cuenta estas afirmaciones no para atribuir en los Presupuestos Generales gastos específicos destinados a programas concretos de igualdad, o no sólo para esto, sino para que la asignación de recursos en todos los programas de actuación tenga en cuenta la diferente manera en que gastos e ingresos revierten en mejorar o empeorar la situación de desigualdad de la que, en mayor o menor medida, todos los Estados parten.

Si se acepta que la creación de riqueza de un país depende de la producción (economía de mercado) y de la reproducción (economía doméstica, del hogar y del cuidado) no se puede sino concluir que el Presupuesto, documento en el que se plasma el proyecto de país, sus valores (políticos, sociales, económicos), la herramienta más poderosa de la política pública es el instrumento ideal para la transformación y la eliminación de las desigualdades.

Siguiendo a Ailsa McKay y Rona Fitzgerald puede decirse que la elaboración del presupuesto es en realidad un ejercicio político en el que se reflejan las preferencias y necesidades del electorado. Dicen las autoras que la incorporación de la perspectiva de género al Presupuesto implica una valoración de cómo debe distribuirse el gasto para conseguir determinados resultados políticos.

Con este punto de partida y para contestar a la pregunta ¿qué pueden hacer los poderes públicos para atajar los problemas de las mujeres?, hay que reflexionar sobre una posible aportación desde el punto de vista del Presupuesto y su control, a la problemática en materia de la desigualdad económica, social y política manifiesta entre hombres y mujeres que se muestra en todos los asuntos de la sociedad, que es un hecho mundialmente reconocido y que no hace falta justificar porque lo hacen por sí mismos los datos de acceso al mercado laboral, disparidad salarial, productividad infravalorada, pobreza por género, trabajo no remunerado, menor participación en el proceso de toma de decisiones, desigualdad en el uso del tiempo, ejercicio de violencia contra las mujeres... y tantos etcéteras que llenarían por sí solos el presente artículo.

El reto es que los Presupuestos incorporen las experiencias, necesidades y preferencias de mujeres y de hombres, tengan en cuenta la diversidad y desigualdad existente y midan y modifiquen, si es necesario, los efectos que las políticas en ellos contenidas puedan tener para conseguir la plena igualdad de ambos colectivos.

El objetivo, en palabras de Diane Elson, no es producir un Presupuesto separado para las mujeres, sino producir un Presupuesto en el que el género esté incorporado.

Un Presupuesto con enfoque de género debe ser aquel que traduzca los compromisos políticos relativos a la equidad de género en compromisos monetarios concretos.

Eso significa identificar las implicaciones y efectos que cada medida pública contenida en el texto de la norma tendrá sobre las mujeres, las adolescentes, las niñas, en comparación con los hombres, los adolescentes, los niños.

Y cuando se dice medida pública no se habla sólo de gasto, ni de que éste deba dividirse por mitad entre hombres y mujeres, sino que también en los ingresos debe atenderse a en qué forma inciden de manera diferente en unos y otras.

Dice Paloma de Villota que si en el caso del gasto público el impacto de género es más evidente, puesto que la canalización hacia medidas de igualdad de oportunidades y acciones positivas resulta más visible, en el caso de la política tributaria es a primera vista más difícil de detectar, puesto que las medidas fiscales no diferencian aparentemente entre los y las contribuyentes y, sin embargo, producen discriminaciones indirectas.

Si de lo anterior se infiere que para colaborar en la consecución de la igualdad efectiva entre mujeres y hombres hay que hacer un enfoque que no sea indiferente al género, habrá que dirigir estas líneas hacia cómo se elabora, cómo se ejecuta y cómo se controla un presupuesto con enfoque de género (Emakunde), sensible al género (Secretaría de la Mancomunidad británica), con perspectiva de género (Gobierno de México) o como queramos titularlo.

Todos los involucrados en el proceso presupuestario deben procurar que la asignación de los recursos públicos se haga de manera justa y eficiente. Reconociendo que la población no es homogénea y que deben considerarse las diferencias existentes en términos de género y resultando evidente que las oportunidades de hombres y mujeres para acceder a los recursos productivos y satisfacer sus necesidades ni han sido ni son las mismas, puesto que ambos grupos tienen distintos privilegios, derechos y obligaciones, deben tenerse en cuenta en el proceso presupuestario, en todas sus etapas, estas diferencias, impulsando un enfoque de género que permita acercarse a la igualdad, a la justicia y a la mejora de la eficiencia de las políticas públicas.

En la fase previa, las personas que elaboran los Presupuestos parecen rodeadas de un aura de misterio que les permite desconocer las desigualdades de género que se producen en nuestra sociedad.

Se precisa, pues, un cambio en los actores que participan en la gestión del presupuesto<sup>12</sup>, porque cabe decir que si bien son necesarios determinados conocimientos especializados para elaborar un Presupuesto, en realidad el establecimiento de prioridades y objetivos y la asignación de recursos a los mismos es una actividad política.

Aplicar al Presupuesto la transversalidad de género puede llevarse a cabo de una manera meramente técnica, aplicándose directamente procedimientos y herramientas supuestamente neutrales, sin recoger las opiniones y necesidades de las mujeres o adoptar un enfoque más participativo en el que se establezcan consultas a los grupos sociales<sup>13</sup>.

En este caso crece la importancia de la creación de indicadores específicos diseñados para valorar el impacto de la normativa presupuestaria en cuanto a la implantación de la igualdad real entre hombres y mujeres.

Parece interesante recoger las aportaciones que múltiples autoras han realizado referidas a algunos de estos posibles indicadores: ¿Qué gastos van directamente dirigidos a mujeres? ¿Están enfocados a grupos específicos? ¿Se dirigen a promover oportunidades equitativas?

En este marco, Ronda Sharp desglosa los tipos de gasto en tres grandes apartados:

1. Gastos específicos de género, aquellos enfocados de manera específica a mujeres y niñas o a hombres y niños.
2. Gastos que buscan garantizar la igualdad de oportunidades.
3. Gastos generales.

Respecto de los gastos presupuestarios generales, aquellos dirigidos a la comunidad en su conjunto y que conforman la mayoría del presupuesto requieren (dicen Budlender y Sharp), por tratarse de un tipo de gasto no dirigido a un grupo particular, de un mayor análisis para identificar el impacto que producen.

---

<sup>12</sup> En la introducción del Plan Estratégico de Igualdad de Oportunidades (2008-2011) se dice: «*Se requieren modificaciones estructurales... Al situar el objetivo de la igualdad de oportunidades entre mujeres y hombres en el centro de todas las discusiones, actuaciones y presupuestos políticos, no sólo hay que integrar el tema de género en las agendas existentes, sino reestructurar los sistemas de toma de decisiones para que acepten la perspectiva de la diferencia de género. Es preciso definir nuevos procedimientos políticos y técnicos en las instituciones.*»

<sup>13</sup> A este respecto son interesantísimas las experiencias de presupuestos participativos como el llevado a cabo, entre otros, por Porto Alegre, Brasil.

Así, las obras, los parques, las campañas de salud. ¿Quiénes son sus beneficiarios?

¿Cómo valoran el gasto público hombres y mujeres en relación a ellos mismos y en relación a la sociedad?

¿Qué incidencia tiene el gasto en servicios públicos para hombres y para mujeres? ¿Y para los hogares?

Habría que cubrir como mínimo las áreas de: transporte público, seguridad, educación, vivienda, defensa, derechos humanos, arte y cultura, deportes y ocio, medio ambiente, sanidad, financiación para negocios, beneficios al desempleo, capacitación laboral, pensiones y jubilaciones, asistencia familiar y a personas desprotegidas, apoyos a la industria.

Y por lo que se refiere a los ingresos, igualmente merecería la pena preguntarse cómo impactan la tributación directa e indirecta en hombres y mujeres, en qué medida la deuda pública se asocia a programas y políticas que generan impacto diferente en mujeres y hombres; en los pagos por utilización de servicios públicos debe medirse el impacto en unos y otras. ¿Qué impacto tiene esta medida fiscal? ¿Reduce la igualdad de género? ¿La aumenta? ¿La deja como está?

Diane Elson explica que en lo concerniente a los impuestos no se trata de dividirlos al 50 % entre hombres y mujeres, sino en que el sistema impositivo no perpetúe la dependencia de las mujeres con respecto de los hombres, teniendo en cuenta la posición de desventaja (Simel Esim) en la que la sociedad patriarcal sitúa a éstas.

Son muy importantes los estudios de género en materia de ingresos, porque el conocimiento de los ingresos antecede a las decisiones sobre el gasto.

Ha de insistirse en la importancia que tiene para el análisis de presupuesto de género una información completa a través de la recogida de datos desagregados por sexo en todas las áreas.

Un informe de impacto de género ayudará a determinar si el Presupuesto contribuye a la igualdad de oportunidades, si incorpora de forma equilibrada los intereses, deseos y necesidades diferenciadas de mujeres y hombres, garantizando una mayor eficacia de la intervención pública, un mejor gobierno y un tratamiento más justo e igualitario para ambos sexos.

Emanuela Lombardo, en su interesante trabajo «*Mainstreaming*, evaluación de impacto y presupuesto de género: conceptos y crite-

rios», identifica cinco criterios para una evaluación de impacto de género del presupuesto:

1. Diagnóstico de la situación, analizando e identificando qué estructuras y qué mecanismos están en juego. Lo que implica cuestionarse sobre cómo están distribuidos los puestos, los recursos, los bienes y los servicios entre hombres y mujeres.

2. Impacto o efectos diferenciales que el Presupuesto puede tener sobre hombres y mujeres, lo que ayuda a ver si las necesidades de ambos colectivos se han tenido en cuenta.

3. ¿El proyecto contribuye a la eliminación de las jerarquías de género en la división del trabajo, de la intimidad o de la ciudadanía?

4. ¿El Presupuesto contribuirá a superar los estereotipos femeninos y masculinos?

5. ¿El proyecto promueve la igualdad de género formal y de hecho y promueve la autonomía de las mujeres?

Unos presupuestos elaborados con una perspectiva de género ayudan a alcanzar la equidad social, permitiendo que los encargados de diseñar y evaluar las políticas públicas tomen en cuenta su impacto sobre los distintos grupos sociales, permiten determinar de manera objetiva el valor de los recursos destinados a hombres y mujeres y favorecen la rendición de cuentas y la transparencia, dando lugar a que ciudadanas y ciudadanos cuenten con un mecanismo que les permita conocer la composición del Presupuesto.

En la fase de ejecución presupuestaria es de suponer que los distintos departamentos implicados ejecutarán las acciones previstas en la forma estimada, procurando la consecución de los objetivos esperados. De no ser así y producirse desviaciones de los fondos a otras actuaciones se deberán proponer, en la fase de control, las correcciones necesarias para siguientes ejercicios en orden al cumplimiento de los objetivos inicialmente previstos.

En esa fase de control deberán evaluarse los beneficiarios de los servicios públicos desagregados por género, analizando cuán efectivos son los existentes para satisfacer las necesidades; en palabras de Amparo Guerrero y Valdés Palacio: «*La evaluación presupuestaria es un proceso técnico administrativo y contable mediante el cual se verifican y comparan los resultados con los objetivos y metas después de efectuar los gastos corrientes y de inversión.*» De no haberse alcanzado las metas se deberán investigar las causas condicionantes que impidieron su logro. La evaluación de los programas constituye una valiosa fuente de información para diseñar una nueva reprogramación del gasto público.

Al afrontar el control de la ejecución presupuestaria desde el punto de vista no sólo del cumplimiento de las previsiones de gasto en el contenidas, sino desde el punto de vista de la incidencia, del impacto que las medidas han tenido en los diferentes grupos sociales, en hombres y mujeres, en niños y niñas, el análisis a realizar será mas complicado.

No se debería informar sólo respecto a si el gasto previsto se ejecutó en un determinado porcentaje, ni si se cumplió la legalidad en su atribución, habrá que detenerse a comprobar si el impacto conseguido en el grupo social determinado ha sido igual, mayor o menor del esperado. Para ello las Administraciones Públicas deberán hacer un esfuerzo extra. Allí donde se tomaron los datos iniciales deberán volver a tomarse y comparar ambos para obtener el dato de la incidencia conseguida. ¿De quién es la tarea? ¿De las propias Administraciones gestoras? ¿De los órganos de control interno? ¿De los organismos de control externo? ¿Deben encargarse de estos temas órganos especializados? Preguntas que se dejan a la reflexión del lector.

## **INFORMES DE IMPACTO DE GÉNERO EN MATERIA PRESUPUESTARIA EN ESPAÑA**

El primer informe de impacto de género en materia presupuestaria en España acompañó a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2009; fue un punto de partida que se desarrolló con el Informe de Impacto de Género de los Presupuestos Generales para 2010, que recoge las principales características en materia de igualdad de los vigentes Presupuestos estatales.

En el citado Informe se identifican como prioritarias aquellas líneas de actuación que tienen acciones específicamente delimitadas en materia de igualdad.

Estas líneas son: educación, creación y producción cultural y artística, salud, deportes, desarrollo rural, sociedad de la información, política de ordenación territorial y vivienda, medios de comunicación e imagen pública de las mujeres, mercado laboral, cooperación al desarrollo, conciliación de la vida personal, laboral y familiar; empleo público, acceso a bienes y servicios, responsabilidad social corporativa y violencia de género.

Previo un análisis detallado del personal al servicio de la Administración estatal el Informe establece una serie de indicadores por cada línea denominada prioritaria. Estos indicadores ofrecen información estadística y merece la pena analizarlos:

## **EDUCACIÓN**

Con la adecuada desagregación por sexo se aporta información acerca de:

- Alumnado universitario matriculado por tipo de titulación.
- Porcentaje de mujeres según tipo de titulación.
- Profesorado según tipo de enseñanza.

Con resultados poco sorprendentes pero relevantes: del total del alumnado matriculado en la universidad hay un 54,24 % de mujeres que se concentran en un 73,47 % en ciencias de la salud, y reducen su participación a un 27,49 % en carreras técnicas.

Igual ocurre con el profesorado, las mujeres son un 62,34 % del total, pero descienden a un 36,89 % en la universidad.

## **CREACIÓN Y PRODUCCIÓN CULTURAL Y ARTÍSTICA**

En este apartado se analiza la participación femenina en las Reales Academias, con un escaso 10,77 % que desciende a un 2,13 % en la de Medicina.

En lo referido al total de premios concedidos por el Ministerio de Cultura el porcentaje mejora, pero no mucho, sólo un 27,6 % de premiados son mujeres.

No se aportan datos referidos, por ejemplo, a subvenciones para la creación artística.

## **SALUD**

La esperanza de vida, uno de los indicadores de esta área, es mayor para las mujeres (83,5 años) que para los hombres (77), si bien la diferencia se va acortando con una mayor progresión de la esperanza masculina de vida.

Se analizan también las diferentes causas de muerte en uno y otro sexo, y el consumo de drogas y alcohol.

No se recogen datos que podrían resultar de interés referidos a la asistencia a consultas pediátricas de padres-madres, a la asistencia a especialistas o a bajas por motivos de salud.

## **SOCIEDAD DE LA INFORMACIÓN**

Referencia datos de uso de Internet (53,56 % de hombres frente a 46,44 % de mujeres) y de personas empleadas en el sector de nuevas

tecnologías de la información y la comunicación, con un 31,6 % de participación femenina.

## **DEPORTES**

Analiza el diferente uso del tiempo diario en la realización de deportes y actividades al aire libre entre hombres (el 42,7 % de ellos dedican algún tiempo a estas actividades) y mujeres (el 38,1 %).

En cuanto a personas federadas, el porcentaje de mujeres desciende al 20,14 %, y entre las que forman parte de las juntas directivas de federaciones el porcentaje es tan sólo del 10,61 %.

Podría ser interesante contar con datos relativos al número de mujeres entrenadoras, profesoras de educación física y al tiempo y espacio destinado por los medios de comunicación a los deportes con protagonismo femenino y a la existencia de oferta pública para el desarrollo de actividades deportivas.

## **DESARROLLO RURAL**

El 25,77 % de las personas ocupadas en el sector agrícola en España son mujeres, de ellas el 18,84 % son jefas de explotación.

## **POLÍTICA DE ORDENACIÓN TERRITORIAL Y VIVIENDA**

De los más de 16 millones de hogares en España, sólo un 37 % de ellos tienen como responsable a una mujer, en tanto que de las 462.300 familias monoparentales la persona de referencia es mujer en un 84,73 % de los casos.

Ningún dato se aporta para comparar los tiempos destinados a desplazamientos como consecuencia de la ordenación territorial o tipos de vivienda y titularidad.

## **MEDIOS DE COMUNICACIÓN E IMAGEN PÚBLICA DE LAS MUJERES**

En cuanto al número de personas con nombre propio en los informativos de radio y televisión, las mujeres constituyen el 15 y el 12 %, respectivamente.

En lo referido al papel de hombres y mujeres en la publicidad, los hombres aparecen trabajando o divirtiéndose en un 25,6 y 22,6 % frente a un 10,8 % en ambos casos de las mujeres, y éstas son mayoría

en cuidados a los demás, un 27,3 % frente a un 8,3 %, y atendiendo a otros, un 12,9 % frente a un 3 %.

Las mujeres son mayoría también en el rol de consumidoras (el 41,1 % frente al 22,7 %) y minoría en el de expertos, un 1,4 % frente a un 13,3 %.

## **MERCADO LABORAL**

Las mujeres tienen menor tasa de actividad (51,6 % frente a 68,9 %) y de ocupación (35,71 % frente a 41,49 %), y son, sin embargo, mayoría entre las demandas de empleo pendientes en las Oficinas del INEM (un 56 % corresponde a mujeres).

Se recogen también datos sobre diferencias salariales (un 16 % entre quienes trabajan a tiempo completo).

Habría que recoger datos de trabajadoras, directivas, cargos medios por tipo de empresa, empresarias y autónomas, y no olvidar los perceptores de ayudas al desempleo.

## **CONCILIACIÓN DE LA VIDA PERSONAL, LABORAL Y FAMILIAR**

Se aportan datos sobre los permisos de paternidad y maternidad, y sobre las excedencias por cuidado de hijos (94,4 % de madres).

El estudio podría ampliarse al cuidado de mayores, al tiempo dedicado a tareas no remuneradas, pero necesarias, para el desarrollo familiar, a la existencia de escuelas infantiles públicas y su incidencia en el uso del tiempo de las madres y al trabajo a domicilio como herramienta muy útil para la consecución de ese objetivo.

## **EMPLEO PÚBLICO**

Los datos aportados son amplios. Las mujeres suponen un 52,7 % del personal al servicio de las diferentes Administraciones Públicas, con una clara ventaja en las Administraciones más modernas. Así, en la Administración de las Comunidades Autónomas las mujeres son un 65,78 %.

Pese a la mayoría comentada, en la Administración estatal (que es de la que se aporta el mayor número de datos) sólo el 27,58 % de funcionarios son mujeres. Y si nos fijamos en los niveles se observa que la presencia de mujeres disminuye al acercarnos al nivel superior.

Por lo que respecta al porcentaje de altos cargos mujeres, pese a la paridad en el Gobierno, el global no alcanza el 32 %.

## ACCESO A BIENES Y SERVICIOS

Según la encuesta de presupuestos familiares, las mujeres consumen un 10 % más que los hombres. El propio informe reconoce lo exiguo del dato aportado.

Podría estudiarse la decisión acerca de las compras suntuarias, de la cesta de la compra, la segunda vivienda, el medio de transporte comúnmente utilizado o usuarios de lugares de ocio.

## RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA

Recoge el Informe los datos sobre inclusión en los convenios colectivos de cláusulas relativas a planes de igualdad.

## VIOLENCIA DE GÉNERO

Aporta datos relativos al porcentaje de maltrato de género sobre la totalidad de la población femenina (un alto 6,3 %) respecto de las víctimas mortales, la sensibilización social o la atención a las mujeres víctimas.

Terminado el apartado que aporta datos estadísticos que ofrecen una imagen de la situación de las mujeres en nuestro país, el Informe recoge la información facilitada por los distintos departamentos ministeriales en relación con los programas de gasto que *«pueden tener alguna repercusión sobre la igualdad de oportunidades»*.

De dichos programas presupuestarios el Informe hace una clasificación en tres grupos atendiendo a su relación y potencial incidencia en la igualdad de oportunidades.

De esta clasificación surge la identificación de 120 programas para los que hay un mandato normativo explícito, lo que los convierte, según propia declaración del Informe, en objetivo preferente de atención a la hora de realizar las correspondientes memorias de género.

El Informe, por último, incluye un apartado de conclusiones bastante general y poco concreto.

Sin dejar de valorar positivamente el esfuerzo de recopilación de datos y de formulación de indicadores estadísticos cuya importancia

ya ha quedado dicha, cabe valorar críticamente el Informe a que nos venimos refiriendo.

Por un lado, destacar que el Informe no recoge, ni en la información facilitada por los departamentos ministeriales ni en la aportada por los redactores, datos cuantitativos, lo que impide una valoración real del esfuerzo económico en las diferentes acciones y dificulta el control posterior respecto de la eficacia y eficiencia de las mismas al no poder valorarse las aportaciones económicas y sus resultados.

Tampoco es congruente, por las razones expuestas a lo largo de este trabajo, que no se haga mención alguna en el Informe a los ingresos presupuestarios, tributos, deuda, ni se aporten datos tan importantes como los relativos a la Seguridad Social.

Faltan indicadores referidos a la participación social, económica y política de las mujeres en los países en que se llevan a cabo programas de cooperación al desarrollo.

Se echa en falta una previsión siquiera mínima de los cambios que pueden originar las acciones previstas.

Además, el hecho de que los datos aportados por los ministerios se circunscriban a los programas que tengan acciones específicamente delimitadas en materia de igualdad es demasiado reduccionista si se tiene en cuenta que el 50 % de la población son mujeres y que, como se dijo al inicio de estas líneas, la evaluación de las políticas públicas debe incorporar una perspectiva de igualdad en todos los niveles y en todas las etapas.

El Informe de Impacto por Razón de Género que acompaña a los Presupuestos Generales del Estado para 2011 fue objeto de examen, entre otras materias de interés, en el Encuentro celebrado en Barcelona los días 25 y 26 de octubre de 2010, organizado por el Consejo General del Poder Judicial, relativo al estudio de las sentencias dictadas en materia de igualdad y discriminación por razón de género.

Dicho Informe, que se elaboró de acuerdo con lo previsto en el artículo 9 de la EHA/1320/2010, de 18 de mayo, se detiene en las siguientes cuestiones:

- Valoración de la importancia de la perspectiva de género en materia presupuestaria.
- Estrategia seguida para la incorporación de la perspectiva de género en los Presupuestos Generales del Estado para 2011.
- Descripción de la situación de mujeres y hombres en relación con los ámbitos prioritarios de intervención.

– Análisis del gasto: Identificación de más de 100 programas sobre los que se ha realizado un análisis de impacto por razón de género.

– Conclusiones en las que se incluye una valoración final que califica como POSITIVO el impacto por razón de género de los Presupuestos Estatales para 2011, y se incluye también un conjunto de consideraciones y recomendaciones finales.

No cabe concluir este epígrafe sin aludir a otra cuestión también tratada en el Encuentro de Barcelona al que antes nos referimos, el esfuerzo que en esta materia de la presupuestación en clave de género se ha venido haciendo por las Administraciones autonómicas en dos direcciones:

a) Promulgación de leyes que dan cobertura a los Informes de impacto normativo en general y a los de impacto por razón de género en particular (así, por ejemplo, Ley 4/2001, de 9 de abril, que modifica a la Ley 13/1989, de 14 de diciembre, en Cataluña; Ley 1/2002, de 28 de febrero, en Extremadura; Ley 18/2003, de 31 de diciembre, en Andalucía; Ley 7/2004, de 16 de julio, en Galicia; Ley 4/2005, de 18 de febrero, en el País Vasco; Ley 7/2007, de 4 de abril, en la Comunidad murciana, etc.).

b) Adopción de medidas para garantizar que los Informes de impacto por razón de género no deriven en un trámite formal sin trascendencia real para la consecución de los objetivos de igualdad (cabe citar como ejemplo de medida de este tipo el *Manual sobre elaboración de estos informes*, aprobado por el Instituto de la Mujer de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia).

Este esfuerzo autonómico permite identificar experiencias interesantes, como las de los presupuestos del País Vasco y de Andalucía, Comunidad Autónoma esta última que acompaña a sus presupuestos un Informe de impacto de género desde el ejercicio 2006.

## A MODO DE CONCLUSIÓN

El 17 de octubre de 2001 se firmó en Bruselas el Comunicado «Hacia unos presupuestos con enfoque de Género». El evento fue convocado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), el Consejo Nórdico de Ministros, el Gobierno de Italia, UNIFEM, el Secretariado del Commonwealth y el International Development Research Centre (IDRC) de Canadá.

Se recogen a continuación como conclusión de este trabajo, por seguir plenamente vigentes, las recomendaciones de dicho Comunicado:

Se insta a los gobiernos, a las organizaciones internacionales e intergubernamentales, a instituciones multilaterales y a organizaciones no gubernamentales a lo siguiente:

- Respalidar el análisis de los procesos presupuestarios y sus objetivos para asegurar que las necesidades y prioridades de hombres y mujeres sean consideradas de manera equitativa.

- Alentar a las mujeres a participar en dicho análisis, incluyendo su participación como representantes elegidas, miembros de organizaciones de mujeres, la comunidad académica y la sociedad civil en general.

- Reconocer el uso de las iniciativas de presupuesto con enfoque de género como una herramienta para mejorar la manera en que se incorporan las preferencias y necesidades de la sociedad civil a los Presupuestos, para alcanzar una buena gobernabilidad económica y financiera y para mejorar de igual manera la transparencia y la igualdad.

- Alentar la incorporación de un análisis de género en la preparación, implementación, auditoría y evaluación de los Presupuestos gubernamentales, y manifestar el compromiso a la transparencia y responsabilidad favoreciendo la aplicación del análisis de género en los informes gubernamentales sobre el Presupuesto, incluyendo el impacto de Presupuestos pasados e impacto esperado, Presupuestos propuestos sobre los objetivos de igualdad de género, así como la publicación de un Informe anual sobre igualdad de género.

- Promover el papel catalítico y de apoyo de la cooperación al desarrollo y fomentar la implementación efectiva de iniciativas de presupuestos con enfoque de género alrededor del mundo, incluyendo el incremento de los recursos para dichas iniciativas a través de contribuciones a UNIFEM.



# Consolidación de estados financieros. Análisis de las principales modificaciones introducidas por el Real Decreto 1159/2010

---

**Juan Miguel Báscones Ramos**

Interventor y Auditor del Estado.

Asesor técnico del Departamento 2º de Fiscalización  
del Tribunal de Cuentas

## INTRODUCCIÓN

El pasado 17 de septiembre el Consejo de Ministros aprobó el Real Decreto 1159/2010 por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifican el Plan General de Contabilidad (PGC) y el Plan General de Contabilidad de Pymes. El citado Real Decreto deroga el Reglamento de consolidación aprobado por Real Decreto 1815/1991 y modifica de forma sustancial la norma de registro y valoración (NRV) 19ª «*Combinaciones de negocios*» del PGC.

El Reglamento se aplicará de forma prospectiva a las cuentas consolidadas cuyo ejercicio se inicie a partir del 1 de enero de 2010. La aplicación prospectiva implica que no se modifiquen las valoraciones de los activos y pasivos de las sociedades integrantes del conjunto consolidable realizadas durante la vigencia de las normas de consolidación anteriores<sup>1</sup>. De este modo las valoraciones de los activos y pasivos (los existentes a la fecha de adquisición que continúan en el balance actualmente) de las sociedades dependientes incorporadas al conjunto consolidable antes del 1 de enero de 2008 mantendrán la valoración que se hizo conforme a las reglas del Real Decreto 1815/1991<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Véase el trabajo de ROS AMORÓS, Florentina, y ORTEGA CARBALL, Enrique: «La consolidación de Cuentas Anuales en la Reforma Contable Española». *Revista AECA*, nº 85.

<sup>2</sup> Básicamente así es, aunque habría que tener en cuenta también los ajustes derivados de la primera aplicación del PGC en lo relativo a combinaciones de negocios, según su disposición transitoria tercera.

Los activos y pasivos de las sociedades incorporadas al conjunto consolidable después del 1 de enero de 2008, pero antes de la entrada en vigor del nuevo Reglamento, mantendrán las valoraciones realizadas conforme a lo dispuesto en la Ley 16/2007, para lo que se sugiere<sup>3</sup> que se tengan en cuenta los criterios del ICAC mantenidos en su Nota Consulta de diciembre de 2008 y que se aplique por analogía la Norma de Registro y Valoración 19<sup>a</sup> del PGC.

De igual forma, y tal y como se reguló también en el régimen transitorio de aplicación del PGC, a efectos comparativos las cuentas que se formulen en 2010 de acuerdo con el nuevo Reglamento tendrán la consideración de cuentas iniciales, por lo que la sociedad dominante podrá optar por formular o no, a efectos comparativos, cuentas consolidadas del ejercicio anterior conforme al nuevo Reglamento (disposición transitoria segunda).

El nuevo Reglamento incorpora, en lo fundamental, los criterios contenidos en las nuevas versiones, las aprobadas por el IASB en 2008, de las normas internacionales, en particular de la NIIF 3 «*Combinaciones de negocios*» y de la NIC 27 «*Estados financieros consolidados y separados*». No obstante, se aparta de dichas normas internacionales en lo relativo al tratamiento dado a las operaciones que conlleven la disminución del porcentaje de participación sin perder el control, en lo que se refiere a la valoración de los socios externos en la parte del fondo de comercio correspondiente a la participación vendida (art. 29.1. d) del Real Decreto). También se aparta de manera sustancial, y nosotros nos congratulamos de ello, en el tratamiento de determinadas operaciones en el método de puesta en equivalencia<sup>4</sup>, ya que el Reglamento regula unos criterios distintos a los establecidos en el método de integración global, mientras que la NIC 28 «*Inversiones en asociadas*», en su párrafo 20, señala que con carácter general los criterios contenidos en la NIC 27 para las sociedades dependientes se apliquen también para las sociedades asociadas consolidadas por el método de la participación.

No obstante lo anterior, en lo que se refiere al método de integración proporcional, el Reglamento, en su artículo 51, lo mismo que hace el párrafo 33 de la NIC 31 «*Participaciones en negocios conjuntos*», se remite a las reglas propias del método de integración global. Sobre este particular entendemos que quizá fuese oportuno revisar ese cri-

---

<sup>3</sup> Bien es cierto que tal sugerencia no se contiene en la disposición transitoria segunda, pero sí se hace de forma expresa en la Exposición de Motivos o Preámbulo.

<sup>4</sup> Nos referimos a las operaciones que comporten un aumento o disminución del porcentaje de participación manteniendo una influencia significativa, o a los supuestos en que ésta se adquiere por etapas.

terio, ya que, por ejemplo, la modificación en el porcentaje de participación, pero manteniendo la gestión conjunta de la sociedad multi-grupo entendemos que no debe tratarse como se hace en el artículo 29, ya que son operaciones de adquisición o venta y no operaciones de patrimonio neto, por lo que entendemos que el tratamiento debería ser el que señala el artículo 56 para estas mismas operaciones cuando se producen con sociedades asociadas consolidadas por el método de puesta en equivalencia.

## **1. BREVE REPASO AL PROCESO DE ARMONIZACIÓN DE NUESTRO DERECHO CONTABLE EN MATERIA DE COMBINACIONES DE NEGOCIOS**

El nuevo Reglamento continúa con el proceso de cambio de nuestro Derecho contable, cuyos pasos, hasta ahora, han sido los siguientes:

– Aprobación del Reglamento (CE) 1606/2002 por el que se aprobó que los grupos que hayan emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea (grupos cotizados) formularsen sus cuentas anuales consolidadas conforme a las normas internacionales emitidas por el IASB.

– Aprobación del Reglamento (CE) 1725/2003, y sus modificaciones posteriores, por el que se adoptan las normas internacionales, incorporándolas al ordenamiento jurídico comunitario, que han de aplicar los grupos cotizados para la formulación de cuentas anuales consolidadas.

– Aprobación de la Ley 62/2003, cuyos artículos 106 y 107 modificaron el Código de Comercio y la Ley de Sociedades Anónimas para adaptarlos, siquiera parcialmente, a la nueva normativa internacional.

– La Ley 16/2007 de Reforma y Adaptación de la Legislación Mercantil en Materia Contable para su Armonización Internacional y el Real Decreto 1514/2007 por el que se aprueba el PGC, que constituyen sin duda las principales modificaciones normativas del tratamiento contable de las combinaciones de negocios y la formulación de cuentas anuales consolidadas

Desde la aprobación el 4 de julio de 2007 de la Ley 16/2007 hasta la aprobación del Real Decreto 1159/2010 se ha dado la circunstancia de que han estado vigentes para la formulación de cuentas consolidadas de grupos no cotizados, por un lado, el Código de Comercio adaptado a la normativa internacional con el criterio de reconoci-

miento a valor razonable en la fecha de adquisición del patrimonio de la sociedad dependiente, y por otro, el Real Decreto 1815/1991, en el que primaba, de acuerdo con el marco conceptual del Derecho contable entonces vigente, el principio de coste histórico y el de prudencia.

Además de lo anterior nos encontrábamos con dos cuerpos normativos; por un lado, las normas internacionales para grupos cotizados, y por otro, el Real Decreto 1815/1991 adaptado a la Ley 16/2007 para grupos no cotizados. En relación con los grupos cotizados lo cierto es que las normas internacionales (básicamente la versión de 2004 de la NIIF 3 y de 2003 de la NIC 27), a diferencia del Reglamento español, apenas si regulaban el tratamiento contable de algunas de las operaciones más comunes de los grupos mercantiles, con la excepción de lo relativo a la distribución del coste de la combinación de negocios entre los activos y pasivos del negocio adquirido y el cálculo del fondo de comercio, para los que sí es cierto que las normas internacionales contenían una regulación muy detallada y completa. Esta situación hacía que algunos autores<sup>5</sup> señalaran la situación de inseguridad jurídica en que se encontraban los grupos que obligatoriamente debían aplicar las normas internacionales, ya que éstas en muchos aspectos establecían un, por así decirlo: «*HAGASE LO QUE SE DEBA...*», pero sin concretar cómo había que hacerlo. Esta situación de inseguridad jurídica de los grupos cotizados no la padecían, por lo menos con tanta intensidad, los grupos no cotizados, ya que con carácter general, salvo en lo relativo a la aplicación del valor razonable para reconocer en la fecha de adquisición el patrimonio de la sociedad dependiente y en lo referente al tratamiento del fondo de comercio, especialmente si éste era negativo o su amortización si era positivo, podía entenderse perfectamente vigente el Real Decreto 1815/1991. Así por lo menos lo entendíamos y en este sentido coincidíamos con algunos autores, como De las Heras, Miguel<sup>6</sup>.

Ésa era la situación en la que estábamos cuando, recién aprobadas la Ley 16/2007 y el nuevo PGC, que en lo que a combinaciones de negocios se refiere recoge, en lo fundamental, el tratamiento contable de las versiones de 2004 de las normas internacionales, el emisor de normas contables elegido por la Unión Europea, el IASB, aprueba en enero de 2008 nuevos e importantes cambios relativos al tratamiento contable de las combinaciones de negocios (NIIF 3) y la

<sup>5</sup> Véase el trabajo de BÁSCONES RAMOS, J. M. en «Análisis de las nuevas versiones de las normas internacionales NIC 27 y NIIF 3», *Revista Contabilidad y Tributación, Comentarios y Casos Prácticos*, nº 308 (2008).

<sup>6</sup> *Normas de consolidación. Comentarios y casos prácticos*. CEF (2007).

formulación de estados financieros consolidados y la contabilización de inversiones en dependientes (NIC 27). Las nuevas versiones, por un lado, regulan con precisión aspectos comunes al proceso de consolidación sobre los que antes había un vacío normativo, por lo que cabe concluir que aportan seguridad jurídica y garantizan la comparabilidad de los estados financieros; por otro, se apartan de los criterios contables contenidos en las versiones de 2004 y, por tanto, también de nuestro PGC en aspectos tales como el tratamiento de las combinaciones de negocios por etapas, los gastos vinculados a la combinación y los ajustes contingentes al coste de la misma, entre otros.

Las nuevas versiones de la NIC 27 y la NIIF 3 se incorporaron al ordenamiento jurídico comunitario por los Reglamentos (CE) 494/2009 y 495/2009, ambos de fecha 3 de junio. Una vez incorporados a nuestro ordenamiento jurídico se aprecia que el cuerpo normativo para formular cuentas consolidadas de grupos no cotizados regulado por el Real Decreto 1815/1991, interpretado conforme a la Ley 16/2007 e incluso por analogía con la NRV 19ª del PGC, discrepa de forma muy significativa y sustancial con la normativa que han de aplicar los grupos cotizados. En ese contexto el ICAC emitió, en diciembre de 2008, una Nota Consulta en la que se contenían los criterios que el Instituto entendía que habían de aplicarse para la formulación de las cuentas consolidadas de grupos no cotizados correspondientes al año 2008, precisándose los artículos concretos del Real Decreto 1815/1991 que, en opinión del ICAC, estaban derogados.

La Nota Consulta, pese a que era solamente eso y, por tanto, no tenía eficacia jurídica alguna, sí aportó por lo menos el criterio cualificado del ICAC sobre el tratamiento contable de operaciones y aspectos comunes al proceso de consolidación. No obstante lo anterior, hay que precisar que si bien el objetivo de la Nota era adaptar el Reglamento de consolidación a lo estipulado en el Código de Comercio tras la Ley 16/2007, lo cierto es que, a nuestro juicio, se fue más allá, y en algunos aspectos concretos se aprovechó para incorporar algunos de los nuevos criterios contenidos en las versiones de 2008 de la NIC 27 y de la NIIF 3, que, a nuestro juicio, no estaban recogidos en el Código de Comercio.

Hay que precisar que las versiones de 2008 de la NIIF 3 y de la NIC 27, cuyos principios y criterios son básicamente los que se contienen en el nuevo Real Decreto 1159/2010, son el resultado de un proyecto del IASB con el emisor de normas contables de Estados Unidos, el Financial Accounting Standard Board (US FASB), cuyo objetivo era armonizar los estándares contables de ambas institucio-

nes<sup>7</sup> y que dio lugar a que este último emitiera una nueva versión del SFAS 141 «*Business Combination*» y a modificarse el SFAS 160 «*Non-controlling interests in Consolidated Financial Statement*». No obstante, el proceso de convergencia contable iniciado entre ambas instituciones no ha finalizado. En este sentido el propio IASB anuncia nuevos cambios que inevitablemente afectarán también al Real Decreto 1159/2010 y a la NRV 19<sup>a</sup> del PGC. A este respecto hay que señalar que todavía hay diferencias en aspectos tales como el concepto de control y la valoración del interés de los socios externos, que el SFAS 141 establece su medición a valor razonable, lo que supone la aplicación del denominado *full goodwill*, mientras que la NIIF 3, en su apartado 19, permite bien hacerlo a valor razonable, o bien como se establecía en su versión de 2004. El nuevo Reglamento español, pese a las dos alternativas permitidas por la NIIF 3, sólo admite la valoración del interés de los socios externos en el porcentaje de participación de éstos en los activos netos identificados del negocio adquirido, lo que implica valorar el fondo de comercio sólo en el porcentaje de participación poseído por la sociedad dominante. En nuestra opinión, el denominado *full goodwill*, pese a las dificultades que puede plantear su medición, acabará imponiéndose no sólo porque en Estados Unidos es obligatorio, sino porque encaja mejor con el marco conceptual de las combinaciones de negocio, que exige valorar la totalidad de los activos y pasivos del negocio adquirido y, por tanto también el fondo de comercio, al 100 % de su valor razonable.

Con la normativa española actual para grupos no cotizados, todos los activos y pasivos de la sociedad dependiente se valoran al 100 % de su valor razonable a la fecha de adquisición, salvo el fondo de comercio, que se reconoce en cuentas consolidadas únicamente en el porcentaje de participación de la sociedad dominante, por lo que no se reconoce la parte del fondo de comercio correspondiente a los socios externos. En el caso de grupos cotizados, la sociedad dominante podrá optar para cada combinación, párrafo 19 de la NIIF 3, bien por valorar el interés de socios externos, y por tanto el fondo de comercio como hasta ahora, bien por hacerlo por su valor razonable, lo que implica reconocer el fondo de comercio al 100 %.

---

<sup>7</sup> El IASB señala la importancia de dicha convergencia toda vez que cita que en 2006 se realizaron más de 13.000 fusiones y adquisiciones entre empresas de todo el mundo, y de éstas, algo menos de la mitad se realizaron por empresas que aplicaban los estándares norteamericanos (US GAAP), alcanzando el valor de las operaciones un total de 1,49 trillones de dólares. Del resto de operaciones, la mayor parte aplicaron las NIIF, alcanzando el valor de las operaciones un total de 1,82 trillones de dólares.

## 2. LOS NUEVOS CAMBIOS INTRODUCIDOS

### 2.1. Reconocimiento del patrimonio del negocio adquirido, el coste de la combinación de negocios y el cálculo del fondo de comercio

El cambio fundamental en relación con el Real Decreto 1815/1991 es incorporar el criterio ya introducido en el Código de Comercio por la Ley 16/2007 y por la NRV 19 del PGC de valorar los activos y pasivos del negocio, cuyo control se adquiere no a su valor contable, sino a su valor razonable a la fecha de la combinación de negocios. El reconocimiento de los activos y pasivos a su valor razonable implica necesariamente el reconocimiento de los correspondientes pasivos fiscales por la diferencia temporaria imponible asociada a la revalorización del activo (minoración del valor del pasivo), o bien de los correspondientes activos fiscales por la diferencia temporaria deducible en el caso, menos probable, de que el valor razonable del activo (pasivo) fuese inferior (superior en el caso de un pasivo) al valor por el que éste figurase en la contabilidad de la empresa adquirida.

No obstante el criterio general de reconocimiento de los activos y pasivos por su valor razonable a la fecha de la combinación, la propia norma recoge las siguientes excepciones:

#### *a) Activos y pasivos clasificados como mantenidos para la venta*

Los activos y pasivos del negocio adquirido que se pretendan enajenar se valorarán conforme a la NRV 7ª del PGC relativa a activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta. Esto supone que se reconocerán en cuentas consolidadas por el menor valor de, bien su valor contable, bien su valor razonable menos los costes de venta y que no se amortizarán. Del mismo modo si la participación en la sociedad dependiente se piensa enajenar o disponer por cualquier vía que implique la pérdida del control, la totalidad de sus activos y pasivos se valorarán conforme a la NRV 7ª del PGC.

En el caso de participaciones en sociedades asociadas y multigrupo que cumplan los requisitos de la NRV 7ª, el artículo 14 del Real Decreto 1159/2010 excluye a dichas sociedades del perímetro de consolidación, por lo que no se les aplicará el método de consolidación que en otro caso habría de aplicarse (puesta en equivalencia y/o integración proporcional)

#### *b) Derechos recomprados y cancelación de relaciones existentes*

El punto c).6 del apartado 2.4 de la NRV 19ª del PGC regula el reconocimiento y valoración de los denominados derechos read-

quiridos, si bien lo hace de forma muy parca, por lo que nos basamos en la regulación contenida en las normas internacionales, mucho más amplia y que entendemos no contradice lo dispuesto en el PGC.

Las normas internacionales distinguen entre el supuesto de relaciones preexistentes que se cancelan con motivo de la combinación de negocios y el supuesto en el que en el patrimonio de la adquirida hay activos, reconocidos contablemente o no, que la adquirente previamente cedió o concedió y que con motivo de la combinación de negocios se readquieren. El párrafo B35 de la NIIF 3 cita como ejemplos de derechos readquiridos el derecho a utilizar el nombre comercial de la adquirente en virtud de contratos de franquicia o un derecho a utilizar la tecnología de la adquirente bajo un acuerdo de explotación de tecnología. En estos casos el párrafo 29 establece que se reconozca en cuentas consolidadas como activo intangible el derecho readquirido de acuerdo con las condiciones del contrato y se proceda a su amortización durante el periodo de su vigencia (párrafo 55). Se hace la precisión también de que por las condiciones actuales de mercado, en el momento de la combinación de negocios, es posible que el contrato de franquicia o de licencia tecnológica sea desfavorable o favorable a la adquirente. En ese caso el importe en que es desfavorable o favorable no forma parte del coste de la combinación de negocios, sino que se ha de reconocer separadamente de ésta bien como pérdida (beneficio), minorando (incrementando) el coste de la combinación y afectando, por tanto, al cálculo del fondo de comercio de consolidación.

Por el contrario, los párrafos B36 y B52 de la NIIF 3 y el apartado 2.8 de la NRV 19 del PGC establecen que en los supuestos de relaciones preexistentes entre adquirente y adquirida, de naturaleza contractual o no contractual que se cancelen con motivo de la combinación de negocios, la adquirente debe reconocer una ganancia o una pérdida de acuerdo con los siguientes criterios:

- Si la relación es no contractual, por ejemplo un pleito, por su valor razonable.
- Si la relación es contractual, por el menor valor de:
  - El importe por el que el contrato sea favorable o desfavorable para el adquirente en relación con las condiciones normales de mercado.
  - El importe, si lo hay, que figure en el contrato como penalización por resolución anticipada de éste.

– Si el importe que figura en la cláusula como penalización por resolución anticipada fuese menor que el importe, por el que el contrato es desfavorable a la adquirente el exceso sí se incluirá como parte de la combinación de negocios.

*c) Arrendamientos operativos en los que la sociedad dependiente es la arrendataria*

En el párrafo 14 de la nueva versión de la NIIF 3, lo mismo que en el apartado 2.4.a) de la NRV 19ª, modificada por el Real Decreto 1159/2010, se regula el tratamiento contable de los arrendamientos operativos que mantenga la sociedad adquirida, como arrendataria, cuando las condiciones de mercado sean favorables o bien desfavorables. En el primer caso, con motivo de la combinación de negocios, habrá de reconocerse un activo inmaterial. Por el contrario, si las condiciones de mercado sugiriesen que la posición de la sociedad adquirida, como arrendataria de ese contrato, le sitúa en una posición desfavorable deberá reconocerse un pasivo, concretamente una provisión. En este sentido si la empresa adquirida es arrendataria de un inmueble desde hace 5 años y quedan otros 5 para la expiración del contrato de alquiler, si el importe del arrendamiento pactado en su momento fuese inferior al que se negociaría actualmente en el mercado, habrá de reconocerse un activo intangible a amortizar durante los años que resten de vida al contrato por un importe igual al valor actual de la diferencia entre el precio de mercado y el pactado.

El párrafo B42 de la NIIF 3 establece que si la sociedad adquirida es la arrendadora, entonces no debe reconocerse activos intangibles o pasivos si las condiciones de mercado hacen que el contrato de arrendamiento fuese favorable o desfavorable. En este caso la sociedad adquirente lo que ha de hacer es tener en cuenta este hecho para medir el valor razonable del activo propiedad de la sociedad adquirida que está arrendado a un tercero.

*d) Activos por indemnizaciones*

El punto c).5 del apartado 2.4 de la NRV 19ª del PGC regula el reconocimiento y valoración de los denominados activos por indemnización, señalando que si la adquirente recibe un activo como indemnización frente a alguna contingencia o incertidumbre relacionada con la totalidad o parte de un activo o pasivo específico, reconocerá y valorará el activo en el mismo momento y de forma consistente con el elemento que genere la citada contingencia o incertidumbre. A nuestro juicio, el tratamiento de estas contingencias no es lo suficientemente preciso, ya

que no se aclara cuál es la contrapartida del reconocimiento del citado activo. Nosotros pensamos que la estimación a la fecha de la combinación de negocios de la indemnización, tiene la naturaleza de contraprestación contingente, o al menos se trata de una transacción separada de la combinación de negocios, por lo que la estimación de la indemnización debe dar lugar en cuentas consolidadas al reconocimiento de un activo, minorando el coste de la combinación de negocios y, por tanto, también el fondo de comercio de consolidación.

*e) Beneficios de empleados*

El punto c).3 del apartado 2.4 de la NRV 19ª del PGC señala, en relación con los activos y pasivos asociados a los acuerdos de retribución a los empleados del negocio adquirido, que se contabilicen de conformidad con la NRV 16ª de pasivos por retribuciones a largo plazo al personal. Del mismo modo el párrafo 26 de la NIIF 3 establece que la entidad adquiriente debe reconocer y medir, de acuerdo con la NIC 19, los acuerdos a los que haya llegado la entidad adquirida relativos a los planes de retribuciones de sus empleados.

Las normas internacionales contienen regulaciones muy precisas en la NIIF 2 («Pagos basados en acciones») para valorar acuerdos comunes que se dan en las combinaciones de negocios y que suponen acuerdos de pagos en acciones, o de opciones sobre acciones, de la sociedad adquiriente intercambiados por acuerdos similares que tenía la sociedad adquirida con sus empleados. Se trata básicamente de supuestos en los que la sociedad adquiriente está obligada a sustituir los acuerdos a que había llegado la sociedad adquirida con sus empleados y que incorporaban pagos a éstos con sus propias acciones. Las normas internacionales dan las pautas que permiten distinguir qué parte del acuerdo es contraprestación por adquirir el control y por tanto, forma parte del coste de la combinación de negocios, y qué parte constituye simplemente la retribución a los empleados por servicios de éstos posteriores a la combinación y que, por tanto, se han de reconocer como gasto de personal. Hay que tener en cuenta que la diferenciación entre lo que es retribución por servicios prestados y contraprestación por la adquisición del control puede plantear problemas cuando el antiguo accionista al que se adquieren sus participaciones es además empleado de la sociedad cuyo control se adquiere.

*2.1.1. Combinaciones de negocios por etapas*

Se modifica sustancialmente el régimen establecido en los párrafos 58 y 59 de la NIIF 3 (versión 2004) y el apartado 2.7 de la nor-

ma 19 «Combinaciones de negocios» del PGC. La nueva regulación implica el cálculo de una única diferencia de primera consolidación en lugar del cálculo de tantas como tomas de participación previas a la adquisición del control se habían producido.

Efectivamente, el párrafo 58 de la versión de 2004 de la NIIF 3, al igual que el punto 2.7 de la Norma 19 del nuevo Plan General de Contabilidad, establecía que si la adquisición del control se realizaba mediante transacciones independientes en fechas diferentes, en consolidación estaríamos hablando de compras sucesivas de acciones, cada transacción de intercambio se habría de tratar de forma separada, comparando para cada una de ellas el coste de la inversión con la porción correspondiente del valor razonable de los activos y pasivos de la sociedad cuyas acciones se adquieren. Esto suponía el cálculo de tantos fondos de comercio, positivos o negativos, como tomas de participación se hubiesen producido hasta que la sociedad adquirente hubiese efectivamente adquirido el control. Este tratamiento tenía dos importantes consecuencias. La primera era que la inversión en la sociedad dependiente debía figurar, en cuentas agregadas, al coste histórico, por lo que si con carácter previo a su consideración como inversión en empresas del grupo se valoraban en cuentas individuales a su valor razonable con cambios en patrimonio neto por considerarse activos financieros disponibles para la venta debería practicarse un ajuste de consolidación, previo al asiento eliminación inversión patrimonio, para deshacer los ajustes de valoración practicados. La segunda se refería a que los aumentos del patrimonio contable de la sociedad participada, lo mismo que los cambios en el valor razonable de sus activos y pasivos experimentado a lo largo del periodo en el que se iban adquiriendo sus acciones hasta alcanzar su control, debían, en los porcentajes correspondientes, imputarse en las cuentas consolidadas al patrimonio de la sociedad dominante bien en la cuenta de reservas en sociedades consolidadas, bien en las cuentas correspondientes del subgrupo 13 del nuevo Plan General de Contabilidad, así como en las cuentas representativas de la participación de los socios externos en el patrimonio neto de la sociedad dependiente.

A nuestro juicio, el tratamiento contable de la versión de 2004 de la NIIF 3 y del PGC era claramente inconsistente, ya que implicaba aplicar retrospectivamente el método de adquisición en el año en que efectivamente se adquiriría el control como si éste ya se tuviera desde el momento en que se realizó la primera inversión en el capital de la ahora sociedad dependiente, cuestión ésta que lógicamente no era cierta. Por otro lado, el método «engordaba» artificialmente el patrimonio del grupo, ya que se imputaban a la sociedad dominante y

los socios externos, en los porcentajes correspondientes, los cambios en el valor razonable de los activos y pasivos desde cada inversión en el capital hasta la adquisición del control. Y todo ello al margen del elevado coste que podía suponer, sobre todo si la adquisición del control se había realizado mediante muchas tomas de participación en diferentes fechas, conocer con fiabilidad los valores razonables de los activos y pasivos de la sociedad dependiente en todas y cada una de esas fechas.

El tratamiento contable que establece el nuevo Reglamento en su artículo 26.1.a), que coincide con el contenido en la nueva versión de 2008 la NIIF 3 [párrafos 32.a), 40 y 41], implica un cambio sustancial con lo hasta ahora regulado, ya que supone lo siguiente:

– Las inversiones previas a la toma del control del negocio adquirido se deben valorar a su valor razonable a la fecha en que dicho control se adquiere, con abono o cargo a ingresos o gastos de la cuenta de pérdidas y ganancias. Si con carácter previo a la adquisición del control las inversiones se valoraban a su valor razonable contra el patrimonio neto, los ajustes realizados se llevan a la cuenta de pérdidas y ganancias, tal y como se haría si dicha participación se hubiese vendido. Esto es así porque se parte de la base de que para adquirir el control la sociedad dominante «entrega», junto con el precio dinerario de las nuevas acciones adquiridas, las acciones que previamente se poseían, que deben valorarse a su valor razonable, para luego volver a recomprarlas.

Así, por ejemplo, si la sociedad A tenía el 5 % del capital de la sociedad B, cuyo coste de adquisición fue de 60 euros, si ahora adquiere un 60 % adicional por 800 euros, a los efectos de la consolidación debemos entender que A para adquirir el control de B compra acciones que representan el 65 % de su capital mediante una entrega dineraria de 800 euros y una entrega de activos, concretamente acciones de la propia B, cuyo coste fue de 60 euros, pero que de acuerdo con las normas internacionales deben valorarse por su valor razonable, como cualquier otra adquisición de activos financieros en la que el precio es parte en dinero y parte mediante entrega de bienes. Este razonamiento es el que motiva que la diferencia entre el coste histórico y el valor razonable de la inversión que se poseía previamente deba imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias, porque es como si dicha inversión previa se hubiese vendido.

– Únicamente se calcula una vez el fondo de comercio, en el momento en que se adquiere el control, por diferencia entre el coste de la combinación de negocios y el valor razonable de los activos adqui-

ridos menos los pasivos asumidos. La fórmula de cálculo del fondo de comercio contenida en el apartado 2.5 de la NRV 19 del PGC no es la misma que se contiene en el párrafo 32.a) de la nueva versión de la NIIF, 3 que dispone que el fondo de comercio se calcule por diferencias entre el valor razonable del 100 % de los activos y pasivos del negocio adquirido en la fecha en que se adquiere su control y la suma del valor razonable de la inversión que se poseía con carácter previo, más el precio pagado por la inversión adicional, que, unida a la que se mantenía anteriormente, supone la adquisición del control, más el valor razonable del interés de los socios externos en el patrimonio de la sociedad adquirida. No obstante las diferencias entre la norma española y las normas internacionales, lo cierto es que el resultado a que se llega en ambos casos debe ser siempre el mismo, salvo en lo relativo a la alternativa del fondo de comercio total *full goodwill* permitida por las normas internacionales que se ha recogido en el Reglamento (CE) 429/2009, pero no en el Real Decreto 1159/2010.

Si bien el nuevo sistema, a diferencia del anterior, es coherente con lo que es el marco conceptual de las combinaciones de negocios, consideramos que quizá hubiese sido más adecuado que la diferencia entre el coste histórico de las participaciones previas y su valor razonable a la fecha en que se adquiere el control no se lleve directamente a la cuenta de pérdidas y ganancias, ya que no compartimos la hipótesis de partida de este tratamiento, párrafo 42 de la NIIF3, de que es como si dicha participación se hubiese vendido directamente. A nuestro juicio, quizá sería más correcto imputar la diferencia a patrimonio, no a resultados, o incluso mantener dichas inversiones a su coste histórico, que es el tratamiento que prescribía el antiguo Reglamento español de consolidación, el Real Decreto 1815/1991. Si así lo hiciéramos, la diferencia respecto de la nueva norma sería que el importe que ésta imputa a resultados se trasladaría al fondo de comercio, disminuyéndolo.

### 2.1.2. Gastos originados por la combinación de negocios

En la versión de 2004 de la NIIF 3, concretamente en su párrafo 29, se establecía que los costes de la combinación de negocios, tales como honorarios de contables, asesores legales, tasadores, consultores, etc., formaban parte del coste de la combinación y, por tanto, incrementaban el fondo de comercio positivo, o bien reducían el fondo de comercio negativo. Sí se precisaba que los costes que no fuesen directamente atribuibles a la combinación y en particular los gastos generales de administración del departamento de fusiones y adquisiciones se habrían de imputar directamente a la cuenta de resultados. Nuestro PGC, en el apartado 2.3.c) de la norma 19, relativa a combi-

naciones de negocios, recogía fielmente el tratamiento que para estos gastos prescribía el párrafo 29 de la versión de 2004 de la NIIF 3.

En la versión de 2008 de la NIIF 3 se da un vuelco al tratamiento de dichos gastos, los que la sociedad adquiriente incurre para efectuar la combinación de negocios, al establecer el párrafo 53 que dichos gastos no forman parte del coste de la combinación, sino que deben contabilizarse como gasto del periodo, no afectando, por tanto, al cálculo del fondo de comercio. Éste es también el tratamiento que se recoge en el Real Decreto 1159/2010, que modifica en ese sentido el apartado 2.3 de la NRV 19ª y el apartado 2.5.1 de la NRV 9ª «*Instrumentos financieros*». De esta forma los gastos relacionados con la adquisición del control de una sociedad y que correspondan a asesores legales y otros profesionales que intervengan en la operación no se capitalizan, sino que se imputan a la cuenta de resultados.

Este nuevo tratamiento trata de ser coherente con el hecho de que las transacciones que dan lugar a dichos gastos lo son entre la sociedad que adquiere el control y terceros ajenos al grupo, por lo que, bajo esta óptica, no deberían eliminarse en el proceso de consolidación. Es decir, que los servicios prestados por asesores, consultores, etc., no constituyen operaciones internas que hayan de ser eliminadas en el proceso de consolidación. En efecto, bajo este razonamiento la cuenta que recoge la inversión en la sociedad dependiente, «*Participaciones en partes vinculadas, empresas del grupo*», refleja el derecho que la dominante tiene sobre el patrimonio de la dependiente al precio pagado por dicho derecho a los antiguos accionistas. Esta cuenta se elimina en la denominada «*eliminación inversión patrimonio*». La razón de este ajuste es que al agregar los activos y pasivos de la dependiente a los de la dominante se está agregando su patrimonio neto, por lo que no tiene sentido que en el consolidado figure la citada cuenta, que, como se ha dicho, refleja un derecho sobre un patrimonio que previamente se ha agregado al de la dominante.

En otras palabras, los gastos inherentes a la combinación de negocios no se producen con los antiguos accionistas que han vendido su participación mayoritaria, sino con terceros. Es decir, que en puridad no son gastos de compra de la combinación de activos y pasivos de la nueva dependiente, por lo que no forman parte del coste de la combinación de negocios y, por tanto, no deben afectar al cálculo del fondo de comercio.

En nuestra opinión, la coherencia de este enfoque hay que buscarla en sí en el resto de normas contables se prescribe idéntico trata-

miento para operaciones cuyo fondo económico es el mismo. En efecto, cuando una sociedad (A) adquiere acciones de otra sociedad (B) y mediante dicha operación obtiene su control efectivo, desde el punto de vista de la contabilidad individual A ha adquirido un conjunto de activos financieros que han sido emitidos por B. Desde el punto de vista de la consolidación la sociedad A ha adquirido el conjunto de activos y pasivos de B. En este sentido el tratamiento que da la norma sobre combinaciones de negocios debería ser el mismo que se da para la adquisición de activos materiales o intangibles en las NRV 2ª y 5ª del PGC, o en la NIC 16 y la NIC 38. El párrafo 15 de la NIC 16, lo mismo que el PGC, señala que el coste de los elementos de inmovilizado material incluye los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, así como cualquier otro coste directamente relacionado con la puesta en servicio del activo para el uso al que está destinado. En ningún caso se activan los gastos de administración ni los gastos indirectos de tipo general.

A la vista de lo anterior sí parece coherente considerar como gasto corriente los servicios prestados por asesores, consultores, tasadores, etcétera, que intervienen en la combinación de negocios porque en un sentido estricto no se trata de costes directamente relacionados con la puesta en servicio del activo. Mayores dificultades se plantean con los gastos de compra de las acciones o los correspondientes a servicios que el ordenamiento jurídico exige para las operaciones de fusión y escisión, como pueden ser los de notaría e inscripción en el Registro Mercantil y los de publicidad. En estos casos el tratamiento prescrito en la normativa sobre combinaciones de negocio podría no ser coherente con el establecido en el resto de la normativa contable para operaciones que, en principio, deberían tener un tratamiento idéntico.

En lo que no hay cambios es en lo relativo a los gastos de contratación y emisión de deuda o de patrimonio que efectúa la sociedad dominante para la financiación de la combinación de negocios. Tanto en el PGC como en las normas internacionales se señala que dichos gastos no son atribuibles a la combinación, por lo que deberán contabilizarse conforme a la NRV 9ª del PGC (NIC 39 en el caso de pasivos financieros o a la NIC 32 en el caso de instrumentos de patrimonio). Como es bien sabido, en el primer caso los costes se tienen en cuenta para la valoración inicial del pasivo; en el segundo, se contabilizan con cargo a reservas.

Por último hay que destacar que sólo forman parte del coste de la combinación de negocios los pasivos incurridos o asumidos por la empresa adquiriente a cambio del control efectivo de la adquirida, no así las pérdidas futuras o los demás costes que se espere incurrir como

consecuencia de la combinación. En relación a las citadas pérdidas o costes conviene precisar que normalmente no cumplirían con la definición de pasivo por no tratarse de obligaciones actuales, y caso de que sí cumplieran con la definición de pasivo, no serían asumidos por la empresa adquiriente a cambio del control de la adquirida<sup>8</sup>.

### 2.1.3. *Ajustes en el coste de la combinación de negocios por contingencias debidas a eventos futuros*

En la versión de 2004 de la NIIF 3, al igual que en la hasta ahora NRV 19ª del PGC, el importe correspondiente a un acuerdo de contraprestación contingente por depender de eventos futuros o del cumplimiento de ciertas condiciones, que no podía ser valorado de forma fiable o que era poco probable a la fecha de la combinación de negocios, no se incluía en el coste de la misma. Posteriormente, si se podían medir con fiabilidad o era posible su ocurrencia, se ajustaban bien incrementando, bien reduciendo el coste de la combinación de negocios y, por tanto, implicaban la necesidad de realizar retrospectivamente un ajuste en el valor de fondo de comercio. De esta forma algunos autores<sup>9</sup> consideraban que el reconocimiento inicial de cualquier contraprestación adicional que dependiera de eventos futuros se debería hacer por el valor actual asociado al escenario de mayor probabilidad.

Con la nueva regulación, con carácter general, los ajustes de tipo contingente al coste de la combinación de negocios que se produzcan con posterioridad a ésta se abonarán o cargarán a las correspondientes cuentas de pasivo, o en su caso de activo, si implican o no mayores pagos, con cargo o abono a las correspondientes cuentas de gastos o ingresos, tanto si cumplen con la definición de derivados financieros como si no. Así se establece en el apartado 2.3 de la NRV 19ª del PGC, que recoge lo dispuesto en el apartado 58.b) de la nueva versión de la NIIF 3. Esto supone que los citados ajustes, a diferencia de lo establecido en la versión de 2004, no afectan al coste de la combinación de negocios y, por tanto, no modifican el valor del fondo de comercio previamente calculado. Únicamente se reconoce una excepción, ya que si los ajustes se producen dentro del denominado *measurement period* de 12 meses como consecuencia de hechos o circunstancias que existían a la fecha de la combinación sobre los que ahora se tiene

<sup>8</sup> Véanse a MANZANEQUE LIZANO, M; SIMÓN SAIZ, A., y BENEGAS OCHOVO, R.: «Tratamiento contable de las combinaciones de negocio», *Partida Doble*, nº 205 (2008).

<sup>9</sup> HERREROS, Jorge, y LARBURU, Íñigo: «Aspectos relevantes en la auditoría de las combinaciones de negocios», *Partida Doble*, nº 202 (2008).

un mejor conocimiento, el ajuste en el valor razonable del pago contingente se hace contra el coste de la combinación, y por tanto, incrementa o disminuye el importe del fondo de comercio. En resumidas cuentas, si el precio contingente se paga en efectivo cumple con la definición de pasivo financiero y ha de ajustarse al cierre de cada ejercicio en función de su valor razonable contra la correspondiente cuenta de gastos o ingresos, sea o no un derivado financiero.

El Real Decreto 1159/2010 no regula expresamente los casos en los que el pago contingente consiste en la entrega al vendedor de una cantidad de acciones de la sociedad compradora. A nuestro juicio, dicho pago no cumple con la definición de pasivo financiero, sino de instrumento de patrimonio, por lo que entendemos que es perfectamente aplicable el criterio recogido en el apartado 35 de la NIIF 3, que señala que en los casos en los que la sociedad adquiriente garantice el precio de mercado de los instrumentos de patrimonio neto emitidos como parte de la combinación de negocios, de forma que se obliga a emitir instrumentos de patrimonio adicionales que compensen la pérdida de valor de los inicialmente entregados, el valor razonable de los pagos adicionales se compensará con una reducción equivalente en el valor de los emitidos inicialmente.

Mención aparte merecen los pagos contingentes que se establezcan en función de, por ejemplo, que un determinado terreno de la sociedad adquirida sea recalificado desde el punto de vista urbanístico, o que un proyecto de investigación llegue a buen puerto. En estos casos si el terreno se recalifica o la investigación concluye con éxito y como consecuencia de ello hay que hacer un pago a los antiguos accionistas cuyo importe excede del inicialmente estimado a la fecha de la combinación de negocios, con el nuevo tratamiento el incremento del pasivo se debería contabilizar con cargo a una cuenta de gastos. Este tratamiento pudiera no ser coherente, por lo que quizá fuese oportuno realizar algún tipo de reflexión sobre este aspecto.

Al margen de lo anterior hay que destacar que el apartado 2.3.b) de la NRV 19<sup>a</sup> señala que en el caso en que la contraprestación contingente dé lugar al reconocimiento de un activo contingente, si el coste de la combinación de negocios fuese inferior al valor razonable del patrimonio cuyo control se adquiere de manera que hubiese que reconocer a la sociedad dominante el correspondiente ingreso por fondo de comercio negativo, el valor del activo contingente se reducirá hasta anularlo o bien hasta que el coste de la combinación iguale al valor razonable del patrimonio cuyo control se adquiere.

#### 2.1.4. Sobre el reconocimiento y medición de activos y pasivos por impuestos diferidos

En la normativa vigente hasta ahora se establecía que si en la fecha de la combinación de negocios había en la sociedad adquirida diferencias temporarias deducibles que no reunían los requisitos para la contabilización de los correspondientes activos por impuestos diferidos, si posteriormente dichos requisitos se cumplían, el activo fiscal que surgía afectaba al cálculo del fondo de comercio de consolidación, disminuyéndolo. No obstante lo anterior, en el último párrafo del apartado 68 se establecía que esto era así sólo si el fondo de comercio era positivo, de forma que el ajuste no se producía si era negativo o si como consecuencia del mismo éste pasaba a serlo. En este último caso el ajuste en el fondo de comercio se realizaría en el importe que hiciese que su saldo fuese nulo, es decir, que el ajuste no podía ocasionar un fondo de comercio negativo a imputar a la sociedad dominante en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.

El Real Decreto 1159/2010 modifica el apartado 4 de la NRV 13ª «Impuesto sobre beneficios» recogiendo los criterios contenidos en la nueva NIC 12. En el nuevo tratamiento contable se hace la precisión de que si la sociedad adquirida presentaba antes de la combinación diferencias temporarias deducibles que no era probable su realización posterior, ni siquiera con motivo de la combinación de negocios; si posteriormente, en contra de lo inicialmente estimado, se considera que habrá beneficios futuros que permitan recuperar dichas diferencias temporarias, se habrá de disminuir el fondo de comercio previamente reconocido con cargo a la correspondiente cuenta de activos por impuestos diferidos, pero únicamente si no ha pasado ya el periodo de contabilidad provisional de 12 meses, denominado en el párrafo 45 del NIIF 3 de 2008 *measurement period*; y todo ello es así si el ajuste resulta de la circunstancia de disponer de nueva información sobre hechos que ya existían a la fecha de compra. En este caso si, como consecuencia de la disminución del fondo de comercio, éste llegara a ser negativo, se reconocerá igualmente dicho fondo de comercio negativo, imputándose a resultados de la sociedad dominante.

En estos casos el ajuste del fondo de comercio será por un importe igual al resultante de multiplicar el tipo impositivo por el importe de la diferencia temporaria deducible. Fuera del caso comentado, es decir, si el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos se produce pasado el periodo de 12 meses contado desde la fecha de la combinación, o dentro de dicho periodo pero por circunstancias que no existían a dicha fecha, el reconocimiento del activo fiscal se deberá hacer contra resultados y dicho ajuste no afectará al fondo de comercio.

Así mismo, y en contra de lo que disponía la versión de 2004 del NIC 12, si en el caso anteriormente descrito los tipos impositivos subieran o bajaran con posterioridad al periodo de 12 meses desde la fecha de la combinación, los ajustes correspondientes en el activo por impuesto diferido no afectarían al fondo de comercio inicialmente reconocido. A nuestro juicio, éste también sería el tratamiento adecuado si la subida o bajada de tipos se produjera dentro del periodo de 12 meses, ya que no cabría considerar que el cambio de valor de los activos y pasivos fiscales se produce por circunstancias que ya existían a la fecha de adquisición del negocio.

En todo lo demás no hay cambios sustanciales, por lo que se mantiene el tratamiento contable, cuyos aspectos fundamentales se resumen a continuación:

- Si como consecuencia de la combinación de negocios es la entidad adquirente la que decide aflorar activos por impuestos diferidos que previamente no habían sido reconocidos, el ajuste no afectará al fondo de comercio. Esta precisión es lógica toda vez que para el cálculo del fondo de comercio se tienen en cuenta los activos y pasivos de la entidad adquirida, no los de la adquirente.

- Los activos y pasivos por impuestos diferidos no se contabilizan por el valor actual de los descuentos/aumentos futuros en la cuota a pagar del impuesto de sociedades, es decir, no se actualizan.

- Toda diferencia temporaria imponible que surja en la combinación de negocios por diferencias entre el valor en libros (que normalmente coincidirá con el valor fiscal) y el valor razonable de los activos y pasivos de la adquirida da lugar al reconocimiento del correspondiente pasivo por impuesto diferido con el correspondiente incremento del fondo de comercio. La única excepción es la del propio fondo de comercio, que surge por primera vez con ocasión de la combinación de negocios y que no da lugar al reconocimiento de ningún pasivo fiscal.

No obstante, si entre los activos netos de la adquirida figurase un fondo de comercio generado por una combinación de negocios anterior, una fusión por ejemplo, el artículo 28 del Real Decreto 1159/2010 dispone que para el cálculo del fondo de comercio de consolidación se dé de baja el fondo de comercio que figure en las cuentas individuales (por una fusión o escisión previa).

- En el caso de diferencias temporarias deducibles, si está prevista su realización futura disminuyen el valor del fondo de comercio por

el incremento del valor del patrimonio derivado del reconocimiento del activo fiscal.

### 2.1.5. *Sobre el reconocimiento de activos intangibles distintos del fondo de comercio*

Sobre esta materia el Real Decreto 1159/2010 no introduce modificaciones, ni en la NRV 19ª ni en la NRV 5ª «Inmovilizado intangible» del PGC. En las normas internacionales, por el contrario, se ha modificado el apartado 33 de la NIC 38 al establecer la presunción de que los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios pueden ser medidos con fiabilidad siempre que sean separables o surjan de derechos legales o contractuales. Al margen de lo anterior no se producen modificaciones sustanciales, pero sí una mejor y más completa información sobre determinados aspectos que puede ocasionar que afloren activos intangibles que anteriormente se imputaban directamente al fondo de comercio<sup>10</sup>. Hay que tener en cuenta que para grupos cotizados, con efectos desde 1 de enero de 2005 (desde que el IASB aprobó en 2004 la NIIF 3) y para grupos no cotizados desde la entrada en vigor de la Ley 16/2007, el fondo de comercio deja de ser un activo amortizable, por lo que no es indiferente imputar parte del coste de la combinación de negocios a activos inmateriales concretos o al fondo de comercio, dado que en el primer caso, si tienen vida útil finita<sup>11</sup>, el importe atribuido a los activos intangibles se va a amortizar a lo largo de su vida útil, mientras que en el segundo no.

De acuerdo con la NRV 19ª del PGC y la versión de 2004 de la NIIF 3 los activos intangibles se reconocen si cumplen con los criterios establecidos en la NRV 5ª del PGC (NIC 38) y su valor razonable se puede medir con fiabilidad, esto es si:

– Se trata de activos identificables de carácter no monetario. El requisito de que sean identificables exige bien que surjan de derechos legales o contractuales con independencia de que dichos derechos sean transferibles o separables de la entidad; bien que sean separables, esto es, que efectivamente sean susceptibles de «*ser separados o escindidos de la entidad y vendidos, cedidos, dados en explotación, arrendados o intercambiados (...)*».

<sup>10</sup> Sobre este particular véase el documento de RSM International *The new approach to Business combinations introduced by the revised IFRS 3 and the revised IAS 27*.

<sup>11</sup> Véase el trabajo de Leandro CAÑIBANO y otros autores en «Los activos intangibles en la nueva regulación contable», *Revista AECA*, nº 85.

- La entidad tiene el control sobre el activo entendido como el poder de obtener del mismo beneficios económicos.
- Es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad.
- El coste del activo puede ser medido con fiabilidad.

La definición de activo intangible exige que el mismo sea perfectamente identificable con el fin de poder distinguirlo claramente del fondo de comercio. En este sentido hay que tener en cuenta que el fondo de comercio que surge en una combinación de negocios representa un pago anticipado que la sociedad dominante realiza por beneficios económicos futuros que generan activos de la sociedad adquirida que no figuran en su contabilidad. Es decir, que el fondo de comercio, que se cuantifica como el sobreprecio que la adquirente paga sobre el valor razonable de los activos y pasivos identificados que adquiere, refleja en parte el valor de los activos de la sociedad adquirida que existen, pero que no figuran en su contabilidad por no cumplir los requerimientos que para su reconocimiento establece la normativa contable.

La normativa internacional (versión de 2004 de la NIIF 3 y la NIC 38) no permite, salvo en el caso de combinaciones de negocios, la contabilización como activo inmaterial de los denominados activos generados internamente, ya que no se pueden reconocer como activos porque no es un recurso identificable (ni es separable ni surge de derechos legales o contractuales), controlado por la entidad, que pueda ser valorado de forma fiable por su coste. Dentro de estos supuestos de activos generados internamente que la NIC 38 impide reconocer (párrafos 16 y 20) cabe señalar la cuota de mercado, la cartera de clientes y en general los desembolsos posteriores al reconocimiento inicial de marcas, cabeceras de periódicos, denominaciones editoriales, listas de clientes, etc. Los citados desembolsos se han de reconocer siempre en el resultado del ejercicio, nunca como activos intangibles.

No obstante, tratándose de activos intangibles adquiridos en combinaciones de negocios el párrafo 33 de la versión de 2004 de la NIC 38 establecía que siempre se cumplía con el criterio de reconocimiento del párrafo 21.a), esto es, que es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad. Mayores dificultades se encontraban para asumir que los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios cumplían con el requisito del párrafo 21.b) (medición fiable del coste del activo). Con carácter general se establecía la presunción de que así era sólo para los activos intangibles con vida útil finita.

A la vista de lo dicho en el párrafo anterior los activos intangibles que no figurasen en la contabilidad de la sociedad adquiriente se podrían reconocer de forma separada del fondo de comercio si eran separables o surgían de derechos legales o contractuales y tenían vida útil finita. Caso de que su vida útil no lo fuera habría que considerar que no cumplían con el criterio de reconocimiento del párrafo 21.b) y, por tanto, no se podrían reconocer de forma separada del fondo de comercio, salvo que el activo intangible estuviera ligado a otro activo material o inmaterial reconocido. Por ejemplo, si el título con que se publica una revista no puede ser vendido de forma separada de la base de datos asociada de suscriptores. O, por ejemplo, la marca de un agua mineral, que no puede ser vendida de forma separada del manantial donde ésta se obtiene.

Pues bien, la nueva versión de la NIIF 3 es más flexible en la posibilidad de que como consecuencia de una combinación de negocios afloren activos inmateriales del tipo de marcas, nombres comerciales, relaciones con clientes, etc.; diferenciados del fondo de comercio, que previamente no figuraban en los estados financieros individuales de la sociedad adquirida, aun cuando su vida útil no sea finita. En este sentido se ha añadido un párrafo al apartado 33 de la NIC 38 que establece la presunción de que los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios cumplen también el criterio de reconocimiento del párrafo 21.b) (medición fiable de su coste) siempre que sean separables o surjan como consecuencia de derechos legales o contractuales.

### **3. CAMBIOS EN EL PORCENTAJE DE PARTICIPACIÓN EN LA DEPENDIENTE SIN PERDER EL CONTROL**

En el hasta ahora vigente Real Decreto 1815/1991 se distinguía entre las operaciones que suponían aumento de porcentaje de participación, artículo 28, y las que suponían una disminución de dicho porcentaje, artículo 29. En el primer caso, si había inversión adicional, la diferencia entre el precio pagado y el valor contable del patrimonio adquirido se imputaba al fondo de comercio; en el caso de que se incrementase el porcentaje de participación sin inversión adicional no se modificaba el fondo de comercio inicial, pero la operación sí afectaba al cálculo de las reservas en sociedades consolidadas; por último, en el caso de que se produjese una inversión adicional sin afectar al porcentaje de participación, la operación no tenía consecuencias ni en el cálculo del fondo de comercio ni en las reservas en sociedades consolidadas. En el supuesto de operaciones que dismi-

nuyesen el porcentaje de participación en la dependiente, si mediaba una desinversión se disminuía en el mismo porcentaje el fondo de comercio y se ajustaba el beneficio en la venta de las acciones, básicamente en el importe de las reservas en sociedades consolidadas correspondientes a la participación enajenada; si la operación suponía una desinversión sin modificar el porcentaje de participación no se modificaba el fondo de comercio, pero la operación sí afectaba al cálculo de las reservas en sociedades consolidadas; por último, la norma no regulaba expresamente el caso de disminución del porcentaje de participación sin desinversión directa por parte de la sociedad dominante, si bien pensamos que el tratamiento, por analogía, debería ser el establecido en el artículo 29 para el caso de reducción del porcentaje de participación.

La nueva regulación, contenida en el artículo 29 del Real Decreto (párrafos 30 y 31 de la nueva NIC 27), da a estas operaciones el tratamiento propio de las transacciones entre socios. De esta forma las diferencias se han de reconocer directamente en el patrimonio de la sociedad dominante. Este tratamiento es coherente con la configuración del interés de los socios externos como parte del patrimonio del grupo. En efecto, la normativa internacional trata de abordar la consolidación, en lo fundamental, desde la perspectiva de la entidad, no desde la perspectiva de la sociedad dominante. En consecuencia, en el balance consolidado ha de figurar la totalidad de los activos y pasivos de las sociedades del grupo al 100 % de su valor, no al porcentaje de participación de la dominante en el capital de la dependiente. En contrapartida debe figurar el patrimonio del grupo, que no es otro que el correspondiente a los accionistas de éste, distinguiendo, por un lado, a la sociedad dominante que es el principal accionista del grupo y, por otro, a los socios externos.

En coherencia con el hecho de que el patrimonio del grupo lo forma no sólo el que es atribuible a la sociedad dominante, sino también el atribuible a los socios externos, en el caso de que se produzcan cambios en los porcentajes de participación sin que la dominante pierda el control, lo que realmente se está produciendo es que un dueño del grupo está comprando a otro dueño parte de su participación, y como tal se debe reflejar la operación en el consolidado, reduciendo el patrimonio correspondiente a los socios externos si lo que se produce es que éstos venden parte de su participación a la sociedad dominante, y al contrario, si lo que se produce es que la sociedad dominante reduce su participación en la dependiente. Por tanto, cuando se produce este tipo de operaciones no se modifica el fondo

de comercio inicialmente calculado ni los valores en libros de los activos y pasivos de la sociedad dependiente.

Hasta aquí coinciden tanto la NIC 27 como el nuevo Reglamento español de consolidación, pero discrepan cuando abordan el tratamiento contable concreto que hay que dar a estas operaciones. El artículo 29 del Reglamento dispone que, en los casos de reducción de la participación, se elimine el resultado de la venta contra las reservas de la sociedad dominante, que los ajustes por cambios de valor y las subvenciones recibidas por la dependiente figuren en el consolidado en función del porcentaje de participación y, esto es lo más importante, la participación de los socios externos se calcule de acuerdo con la participación de éstos después de la operación, **incluyendo el porcentaje de participación en el fondo de comercio asociado a la modificación de la participación**. Por el contrario, el párrafo 31 de la nueva NIC 27 señala que la diferencia entre el valor razonable de la contraprestación pagada o recibida por la sociedad dominante y el valor por el que se haya de ajustar el patrimonio atribuido a los socios externos se impute al patrimonio de la dominante mediante cargo o abono en reservas.

A nuestro juicio, la imputación a los socios externos, en los casos de disminución del porcentaje de participación sin perder el control, de la parte del fondo de comercio correspondiente al porcentaje de participación vendido no es coherente con el marco conceptual contenido en la norma y únicamente se justificaría si la norma española hubiese incorporado la alternativa contenida en la NIIF 3 de valorar el fondo de comercio por su valor total (*full goodwill*), cosa que no ha hecho.

Por otro lado hay que destacar que, aunque la norma no lo diga expresamente, los recursos generados por la sociedad dependiente desde la incorporación al grupo, ya sean reservas o resultados, han de imputarse a la sociedad dominante en base al porcentaje de participación que ésta tenga actualmente y no en base al que efectivamente tenía cuando dichos recursos se generaron. Este proceder tiene la ventaja de que simplifica notablemente los cálculos, si bien hay que precisar que desvirtúa el significado y sentido de la cuenta de reservas en sociedades consolidadas y de las cuentas de subvenciones y ajustes por cambio de valor en sociedades consolidadas.

#### 4. PÉRDIDA DEL CONTROL DE LA SOCIEDAD DEPENDIENTE

La normativa española de consolidación ahora derogada, el Real Decreto 1815/1991, no regulaba específicamente este tipo de operaciones, únicamente se hacían las siguientes precisiones a tener en cuenta

cuando se daba esta circunstancia, pero sin regular expresamente el tratamiento contable de la operación:

– El artículo 17.3 señalaba que cuando durante el ejercicio una sociedad del grupo salga de él, en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada se deberían incluir los ingresos y gastos de ésta que se hayan devengado hasta la fecha en que efectivamente salió del grupo.

– El artículo 36 señalaba que los resultados por operaciones internas se entendían realizados cuando una de las sociedades que hubiesen intervenido en la operación interna dejase de formar parte del grupo.

Ante la ausencia de regulación específica en el Real Decreto 1815/1991 cabían dos alternativas: la primera era la de considerar como beneficio la diferencia entre el precio de venta y el valor contable de la participación vendida; la segunda alternativa era considerar el valor en libros de los activos y pasivos a la fecha en que se producía la venta de la participación que suponía la pérdida del control de la sociedad dependiente, corregido, para los activos que ya existían a la fecha en que se produjo la combinación de negocios, en la diferencia entre su valor razonable a dicha fecha y su valor contable, siempre que dicha diferencia subsistiese a la fecha de la pérdida del control, al menos en dicho importe. En otras palabras, el beneficio por la venta de la participación vendría dado por la diferencia entre el precio de venta y el valor a efectos de las cuentas consolidadas del patrimonio enajenado. Este tratamiento era el que entendemos que por analogía con lo dispuesto en el artículo 29 del Real Decreto 1815/1991 habría de aplicarse, y es el que defendía, entre otros, Lorenzo De las Heras, Miguel<sup>12</sup>, y desde luego era el que se establecía en la versión de 2004 de la NIC 27.

En efecto, la NIC 27 establecía, en su párrafo 23, que en el caso de pérdida de dominio de una sociedad dependiente, el exceso que representase el precio de venta sobre el importe en libros, a la fecha de la pérdida del dominio, del valor neto de los activos menos los pasivos en la proporción que correspondiese a la participación vendida se imputase a la cuenta de resultados. En el párrafo 24 se establecía que la inversión en la antigua dependiente que todavía se conservase tras la pérdida del control, siempre que no se cumpliera con las condiciones para ser considerada como asociada, se tratase contablemente de acuerdo con la NIC 39 «*Instrumentos financieros*». Este mismo era el tratamiento que hasta ahora se recogía en el Plan General de Contabilidad (punto 2.7 de la norma de valoración nº 9), precisando que la inver-

---

<sup>12</sup> *Normas de consolidación. Comentarios y casos prácticos*. Véase el supuesto 27.

sión que se mantenga tras la pérdida de la sociedad de su condición de dependiente, asociada o multigrupo se valore en los términos establecidos para los activos financieros disponibles para la venta.

Debemos tener en cuenta que cuando se produce una combinación de negocios a través de una compra de acciones que conlleva la mayoría de los derechos de voto de una sociedad debemos entender que el precio que se paga a los antiguos accionistas lo es, no por unos activos financieros, sino por un conjunto de activos y pasivos que en el proceso de consolidación se suman a los activos y pasivos de la sociedad dominante para obtener el balance consolidado. Por tanto, cuando se pierde el control de la sociedad dependiente, en el consolidado del grupo que subsista, lo que procede es dar de baja los activos y pasivos de esa sociedad y reconocer a la sociedad dominante un beneficio o pérdida por diferencia del coste de adquisición que supuso la obtención control de dichos activos y pasivos y el importe recibido por la transmisión de dicho control. El problema es determinar cuál es el coste de los activos y pasivos cuyo control ahora se transmite al objeto de determinar el beneficio o pérdida que por esta operación debe figurar en las cuentas consolidadas del grupo subsistente.

El artículo 31 del Real Decreto 1159/2010 señala en relación con las operaciones que supongan la pérdida del control de una dependiente que, a los exclusivos efectos de la consolidación, el beneficio o la pérdida reconocida en las cuentas anuales individuales de la sociedad que reduce su participación deberá ajustarse de acuerdo con los siguientes criterios:

- El importe que tenga su origen en las reservas en sociedades consolidadas generadas desde la fecha de adquisición se reconocerá como reservas de la sociedad que reduce su participación.
- El importe que tenga su origen en los ingresos y gastos generados por la dependiente en el ejercicio hasta la fecha de pérdida de control deberán lucir según su naturaleza.
- El importe que tenga su origen en los ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto de la sociedad dependiente desde la fecha de adquisición, pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidadas, se reclasificarán a la partida que corresponda según su naturaleza. A tal efecto, las diferencias de conversión se mostrarán en la partida «Diferencias de cambio» de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.
- El beneficio o la pérdida que subsista después de practicar los citados ajustes se mostrará en la cuenta de pérdidas y ganancias con-

solidada con el adecuado desglose dentro de la partida «Resultado por la pérdida de control de participaciones consolidadas».

Si la pérdida de control se origina sin que se produzca una desinversión en la sociedad participada, el resultado de la operación también se mostrará en esta partida de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.

En cualquier caso, el artículo 31 señala que si la sociedad dependiente pasa a calificarse como multigrupo o asociada se consolidará o aplicará inicialmente el procedimiento de puesta en equivalencia, según proceda, considerando a efectos de su valoración inicial el valor razonable de la participación retenida en dicha fecha. En estos casos la contrapartida del ajuste necesario para medir la nueva inversión a valor razonable se contabilizará contra el saldo contable de la participación, las reservas y los ingresos y gastos correspondientes a la participación retenida. En otro caso, si la sociedad dependiente sale del perímetro de consolidación, la participación retenida se valorará conforme a lo dispuesto en la norma de registro y valoración 9ª del Plan General de Contabilidad, considerando a efectos de su valoración inicial el valor razonable en la fecha en que deje de pertenecer al citado perímetro, teniendo también en cuenta las reservas e ingresos y gastos correspondientes a la participación retenida para contabilizar la contrapartida del ajuste necesario para medir la nueva inversión a valor razonable.

La mayor incertidumbre que se plantea es cómo estimar el valor razonable de la participación retenida, tanto en el caso en que la sociedad dependiente salga del perímetro de consolidación como en el que la sociedad dependiente se convierta en multigrupo o asociada. En nuestra opinión, si los instrumentos de patrimonio no cotizan en un mercado deberíamos aplicar, por analogía, lo dispuesto en el artículo 26.2 del Reglamento, por lo que, salvo evidencia en contrario, hemos de presumir que el precio de venta de la participación enajenada es el mejor referente para estimar el valor razonable de la participación retenida. En este sentido es preciso destacar que el valor razonable no sería el importe correspondiente al porcentaje de participación retenido sobre el valor a efectos del consolidado del patrimonio de la sociedad, y ello pese a que el ICAC, en la Nota Consulta emitida en diciembre de 2008, fijó el criterio de que la valoración inicial de la participación retenida coincidiría con el valor a efectos del consolidado que tendría dicha participación. Pensamos que no es ése el valor razonable a que se refiere el artículo 31, porque si así fuese lo diría, como efectivamente así se hace en el artículo 58 al señalar que la participación retenida en las sociedades que tuvieron la consi-

deración de multigrupo o asociadas y que salen del perímetro de consolidación se valoren de acuerdo con el valor a efectos del consolidado de los activos netos de dichas sociedades en la fecha en que se produjo esa circunstancia.

Por último, la norma señala que en la cuenta de pérdidas y ganancias debe lucir la participación de los socios externos en los ingresos y gastos de la sociedad que ha salido del grupo al haberse perdido el control de la misma. En ese caso va a haber una discrepancia entre la participación de los socios externos en el beneficio del grupo, según la cuenta de pérdidas y ganancias, y el que figura en el balance consolidado. A nuestro juicio, hubiese sido mejor evitar esa discrepancia, para lo que hubiese bastado con que los ingresos y gastos de la sociedad que abandona el grupo que se hayan devengado hasta la fecha en que se pierde su control sólo se agreguen en el porcentaje de participación, en lugar de en su totalidad.

La actual versión de la NIC 27, apartado 35, establece que si una dominante pierde el control de una dependiente debe dar de baja los activos y pasivos de ésta por su valor en libros a la fecha en que se pierde el control. Debe dar de baja también el valor de la participación de los socios externos en el patrimonio de la dependiente. Como contrapartida se debe reconocer el valor razonable de la contraprestación recibida, y caso de que se mantenga una participación en capital ésta se ha de valorar a su valor razonable. La diferencia entre los importes reconocidos y los que se dan de baja se imputan a la sociedad dominante como beneficio o pérdida.

En realidad el tratamiento descrito anteriormente coincide, aunque no se utilice la misma terminología, con el prescrito en el artículo 31 del Real Decreto 1159/2010, si bien sí se establecen dos precisiones importantes que hay que destacar:

– Si en el balance de la sociedad cuyo control se pierde hay partidas valoradas a su valor razonable contra patrimonio, la pérdida del control se equipara al hecho de que todos los activos y pasivos se venden directamente, por lo que las partidas de patrimonio que sean contrapartida de los ajustes a valor razonable se han de imputar directamente a la cuenta de resultados. Esto es así porque la norma internacional asume que cuando se pierde el control de una sociedad dependiente lo que se está produciendo es la transmisión de todos sus activos y pasivos, por lo que si sobre alguno de ellos se habían realizado ajustes contra patrimonio por su valoración a valor razonable, dichos ajustes se deben imputar a resultados al haber sido vendidos.

– En previsión de que la sociedad dominante planifique la forma contablemente más ventajosa para proceder a la pérdida del control de la dependiente, el párrafo 33 del actual NIC 27 establece que si la pérdida del control se produjese en dos o más acuerdos o transacciones se dé a todos ellos el mismo tratamiento contable que se hubiese dado si la pérdida del control se hubiese producido como consecuencia de un único acuerdo o transacción.

Esto es así porque si, por ejemplo, la participación de la dominante es del 100 %, el tratamiento contable es muy diferente si la pérdida del control se produce a través de la venta en una sola operación de un 90 % del capital a si la pérdida del control se produce mediante ventas parciales de participaciones del 10 %, ya que hasta el umbral del 50 % cada venta se contabilizaría de acuerdo con lo establecido en los párrafos 30 y 31 para los casos de disminuciones del porcentaje de participación sin perder el dominio, lo que en esencia supone que el exceso del precio de venta sobre la proporción correspondiente del valor razonable, a efectos de consolidación, de los activos y pasivos de la sociedad dependiente (en otras palabras, el importe en que se incrementa el interés de los socios externos) se reconozca directamente en el patrimonio de la sociedad dominante.

## **5. IMPUTACIÓN A LA SOCIEDAD DOMINANTE DE LAS PÉRDIDAS DE LA DEPENDIENTE**

De acuerdo con el artículo 32.3 del Real Decreto 1159/2010, artículo que incorpora el contenido del apartado 28 de la nueva versión de la NIC 27, se atribuyen a los socios externos, según su porcentaje de participación, la totalidad de las pérdidas de la sociedad dependiente, incluso si como consecuencia de ello su participación en el patrimonio llega a ser negativo, todo ello lógicamente salvo pacto en contrario.

Este nuevo enfoque es coherente con el hecho de que los socios externos, junto con la sociedad dominante, son los dueños de la sociedad dependiente y, por tanto, el patrimonio del grupo que figura en el balance consolidado está formado por el patrimonio atribuible a la sociedad dominante y el patrimonio atribuible a los socios externos. Es decir, que la participación de los socios externos en el patrimonio de la sociedad dependiente es parte del patrimonio del grupo y no se trata de un pasivo o una partida especial a mitad de camino entre los fondos propios y el pasivo, como figuraba en el Real Decreto 1815/1991, y, por tanto, su importe puede ser tanto positivo como negativo.

El apartado 27 de la NIC 27, en su versión de 2004, establecía que, salvo que los minoritarios hubiesen asumido el compromiso de cubrir las pérdidas de la sociedad dependiente, si la porción de éstas que les corresponde excediera de la participación que les correspondía en el patrimonio (sin tener en cuenta las pérdidas del ejercicio), el exceso se imputaría como mayor pérdida de la sociedad dominante. Si la dependiente obtuviera en ejercicios posteriores beneficios, la sociedad dominante habría de imputárselos en su totalidad hasta que éstos cubran la totalidad del exceso de pérdidas previamente imputados.

El hecho de que si la sociedad dependiente posteriormente obtuviera beneficios, la totalidad de los mismos debieran de imputarse a la sociedad dominante hasta que se cubra el exceso de pérdidas que en ejercicios anteriores se le había imputado, planteaba la necesidad de hacer un ajuste previo en las cuentas consolidadas que reflejase precisamente esa circunstancia. Esto es así porque para formular las cuentas consolidadas de un ejercicio no se parte de las cuentas consolidadas del ejercicio anterior, sino de las cuentas individuales de las sociedades del grupo del ejercicio presente, y dichas cuentas no reflejan, como es lógico, el ajuste de consolidación practicado en el ejercicio precedente consistente en atribuir a la dominante parte de las pérdidas que en otro caso se hubiesen imputado a los socios externos, pero que así no se ha hecho porque la norma no consentía que la participación de éstos sea negativa.

Idéntico tratamiento es el que se establecía en el Real Decreto 1815/1991, con dos salvedades. La primera se refiere a que éste no contenía previsión alguna sobre si el exceso de pérdidas atribuido a la sociedad dominante se habría de compensar, caso de que la dependiente tuviese en ejercicios posteriores beneficios, con la porción de éstos correspondiente a los minoritarios. La segunda se refería al hecho de que la norma española no permitía que las pérdidas atribuibles a los socios externos excedieran de la porción que les correspondía de los fondos propios de la dependiente antes de los ajustes de consolidación. En este sentido el artículo 43.2 del Real Decreto establecía que:

*«Cuando exista un exceso entre las pérdidas atribuibles a socios externos de una sociedad dependiente y la parte de fondos propios de la mencionada sociedad que proporcionalmente corresponda a dichos socios externos antes de los ajustes y eliminaciones previstos en este capítulo, dicho exceso será atribuido a la sociedad dominante siempre que los socios externos limiten su responsabilidad a las cantidades aportadas y no existan pactos o acuerdos sobre aportaciones adicionales.»*

## CONCLUSIONES

El nuevo Reglamento para la formulación de cuentas anuales consolidadas, aprobado por Real Decreto 1159/2010 el pasado 17 de septiembre por el Consejo de Ministros, supone, prácticamente, la culminación del proceso de reforma de nuestro Derecho contable en lo que a su armonización y adaptación a la normativa internacional emitida por el IASB se refiere. No obstante, pensamos que en un futuro cercano se producirán nuevos cambios, ya que todavía no ha concluido el proceso de convergencia entre la normativa vigente en Estados Unidos, emitida por el US FASB, y la normativa emitida por el IASB, que es la que se incorpora al ordenamiento jurídico de la Unión Europea.

En efecto, hay todavía importantes diferencias, fundamentalmente en lo que se refiere al cálculo del interés de los socios externos, que en Estados Unidos implica el reconocimiento del fondo de comercio por el 100 % de su valor, el denominado *full goodwill*, mientras que en España<sup>13</sup> sólo se reconoce en el porcentaje de participación de la sociedad dominante. En nuestra opinión, el denominado fondo de comercio total, pese a las dificultades que puede plantear su medición, acabará imponiéndose, no sólo porque en Estados Unidos es obligatorio, sino porque encaja mejor con el marco conceptual de las combinaciones de negocio, que exige valorar la totalidad de los activos y pasivos del negocio adquirido, y, por tanto, también el fondo de comercio, al 100 % de su valor razonable.

El nuevo Reglamento supone una ruptura total con las normas de consolidación hasta ahora vigentes, las contenidas en el Real Decreto 1815/1991, e implica también una modificación significativa de la NRV 19ª «Combinaciones de negocios» del reciente Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007.

El nuevo Reglamento es una norma ambiciosa que, como hacía su predecesor, regula con precisión y detalle operaciones y aspectos comunes al proceso de formulación de cuentas consolidadas. Cabe, por tanto, decir que garantiza la comparabilidad de las cuentas anuales consolidadas de los diferentes grupos de sociedades, así como la necesaria seguridad jurídica que se precisa para su correcta formulación, poniendo fin a la situación de vacío normativo en que nos encontrábamos desde la entrada en vigor de la Ley 16/2007, pese a la emisión por el ICAC de la Nota Consulta de diciembre de 2008.

---

<sup>13</sup> El IASB contempla el denominado *full goodwill* como opción.

La nueva normativa incorpora, en lo fundamental, los criterios contenidos en las nuevas versiones, las aprobadas por el IASB en 2008, de las normas internacionales, en particular de la NIIF 3 «Combinaciones de negocios» y de la NIC 27 «Estados financieros consolidados y separados». No obstante, se aparta de dichas normas internacionales, y nosotros no compartimos que así lo haga, en lo relativo al tratamiento dado a las operaciones que conlleven la disminución del porcentaje de participación sin perder el control, en lo que se refiere a la valoración de los socios externos en la parte del fondo de comercio correspondiente a la participación vendida [art. 29.1.d) del Real Decreto]. También se aparta de manera sustancial, y aquí hay que decir que nosotros nos congratulamos de ello, en el tratamiento de determinadas operaciones en el método de puesta en equivalencia<sup>14</sup>, ya que el Reglamento regula unos criterios distintos a los establecidos en el método de integración global, mientras que la NIC 28 «Inversiones en asociadas», en su párrafo 20, señala que con carácter general los criterios contenidos en la NIC 27 para las sociedades dependientes se apliquen también para las sociedades asociadas consolidadas por el método de la participación.

Por último cabe señalar, en lo que se refiere al método de integración proporcional, que el Reglamento, en su artículo 51, lo mismo que hace el párrafo 33 de la NIC 31 «Participaciones en negocios conjuntos», se remite a las reglas propias del método de integración global. Sobre este particular entendemos que quizá fuese oportuno revisar ese criterio, ya que, por ejemplo, la modificación en el porcentaje de participación, pero manteniendo la gestión conjunta de la sociedad multigrupo, entendemos que no debe tratarse como se hace en el artículo 29, que es el artículo al que se remite la norma, ya que son operaciones de adquisición o venta y no operaciones de patrimonio neto, por lo que pensamos que el tratamiento debería ser el que señala el artículo 56 para estas mismas operaciones cuando se producen con sociedades asociadas consolidadas por el método de puesta en equivalencia. En este sentido hay que destacar que un aumento o disminución del porcentaje de participación en una sociedad multigrupo va a tener un tratamiento distinto en función de cuál sea el método de consolidación elegido, integración proporcional o puesta en equivalencia, lo cual no parece que sea lo más deseable.

---

<sup>14</sup> Nos referimos a las operaciones que comporten un aumento o disminución del porcentaje de participación manteniendo una influencia significativa o a los supuestos en que ésta se adquiere por etapas.

**BIBLIOGRAFÍA**

- BÁSCONES RAMOS, Juan Miguel: «Análisis de las nuevas versiones de las normas internacionales NIC 27 y NIIF 3», *Revista Contabilidad y Tributación, Comentarios y Casos Prácticos*, nº 308 (2008).
- CAÑIBANO, Leandro; GARCÍA MECA, E.; GARCÍA OSMA, B., y GISBERT CLEMENTE, A.: «Los activos intangibles en la nueva regulación contable», *Revista AECA*, nº 85 (2008).
- DE LAS HERAS, Miguel Lorenzo: *Normas de consolidación. Comentarios y casos prácticos*, CEF, edición de 2007.
- HERREROS, Jorge, y LARBURU, Íñigo: «Aspectos relevantes en la auditoría de las combinaciones de negocios», *Partida Doble*, nº 202 (2008).
- MANZANEQUE LIZANO, M.; SIMÓN SAIZ, A., y BENEGAS OCHOVO, R.: «Tratamiento contable de las combinaciones de negocio», *Partida Doble*, nº 205 (2008).
- RSM International: *The new approach to Business combinations introduced by the revised IFRS 3 and the revised IAS 27*.
- ROS AMORÓS, Florentina, y ORTEGA CARBALL, Enrique: «La consolidación de cuentas anuales en la reforma contable española», *Revista AECA*, nº 85 (2008).



---

# DOCUMENTACIÓN, NOTAS Y COMUNICACIONES

---





# Nuevas aportaciones a la economía de la corrupción

---

**Andrés Fernández Díaz**

Catedrático de la Universidad Complutense.  
Consejero Emérito del Tribunal de Cuentas

En el año 1999 Susan Rose-Ackerman, una referencia en materia de economía de la corrupción, publicaba su obra *Corruption and Government* en la prestigiosa editorial Cambridge University Press, un año después del excelente trabajo de Vito Tanzi, otro autor indispensable, que con el título *Corruption Around the World* aparecía en el nº 4 del volumen 45 de los IMF Staff Papers.

Más recientemente, en el año 2006, la catedrática de Derecho y Ciencia Política de la Universidad de Yale nos ofrece una nueva y completa panorámica del estado de la cuestión en su *Internacional Handbook on the Economics of Corruption* publicado en la conocida editorial Edward Elgar.

Somos conscientes de la dificultad que supone recoger en un manual recapitulativo y en el que participan varios autores todo cuanto necesitamos o deseamos conocer sobre un tema concreto, pero cada vez más se aprecia la tendencia a ofrecer una visión detallada y rigurosa sobre parcelas complejas de la Economía, como es el caso que nos ocupa. Tal sucede, a manera de ejemplo, con la obra de Friedrich Schneider relativa a una materia vecina y de gran relevancia, que también se publica en Edward Elgar en dos tomos bajo el título de *The Economics of the Hidden Economy* en el 2008, un libro de obligada consulta para abordar el estudio de la economía sumergida.

Efectivamente, el análisis serio y completo de la economía de la corrupción presenta una gran dificultad debido, entre otras razones,

al hecho de que, como parte o rama de la economía de la delincuencia, se halla en estrecha relación con la criminalidad, el terrorismo, el narcotráfico, el tráfico de armas, la evasión fiscal y el blanqueo de capitales. Con el fin de aminorar esa dificultad cabría concebir y ordenar su estudio considerando su definición, su tipología, las técnicas de medición, su funcionamiento como mercado específico, sus causas directas e indirectas, los efectos e impactos económicos, así como las medidas, instituciones e instrumentos para combatirla.

Parece existir unanimidad al entender la corrupción como abuso del poder público para obtener determinados beneficios para uno mismo o para personas cercanas (o partidos, grupos, etc.), como se refleja en los artículos 419 al 427 de nuestro Código Penal de 1995 al hablar del cohecho. Pero la corrupción, que supone, según el Banco Mundial, el 5 por ciento del PIB mundial, es decir, 3,5 billones de dólares al año, también se da en el sector privado, pudiéndose aplicar a ambos ámbitos la teoría de la agencia desarrollada en la microeconomía, en la que se plantea que toda conducta corrupta supone deslealtad o traición del agente a su principal aprovechando la existencia de una clara asimetría en la información.

El problema del agente-principal surge inicialmente para analizar los problemas en las grandes empresas debido a que hay una separación cada vez mayor entre la propiedad (los accionistas) y el control (los gestores) de ella. Los modelos de agencia son perfectamente trasladables a las relaciones entre el Gobierno y los funcionarios, siendo el primero el principal y actuando los segundos como agentes. Al existir un problema de información incompleta y asimétrica, estos últimos tienen incentivos a actuar no solamente en función de los intereses del principal, sino también siguiendo su propio interés, lo que incorpora la posibilidad de que el funcionario no cumpla su cometido, sino que actúe en beneficio de un tercero (el corruptor), a cambio del correspondiente soborno.

El principal escollo cuando se aborda el estudio de la corrupción quizá se halle en su medición, ya que, por su propia naturaleza, al tratarse de actividades ocultas o ilegales las prácticas corruptas son imposibles de cuantificar directamente. Sin embargo, existe una serie de índices de percepción de la corrupción elaborados mediante el procedimiento de encuestas que proporcionan una valiosa información acerca de la evaluación subjetiva que tienen los hombres de negocio, analistas de riesgos, periodistas de investigación, etc., que permiten tener un conocimiento aproximado del grado de corrupción (normalmente en la esfera del sector público) en diferentes países. Uno de los índices más utilizado es el *Corruption Perceptions Index*, que

elabora Transparency Internacional (organización no gubernamental con sede en Berlín) desde 1995 bajo la dirección de Johann Graf Lambsdorff, profesor de Economía en la Universidad de Passau y, como veremos, uno de los autores que participan en el libro que ocupa nuestra atención y que coordina, como ya hemos dicho, Susan Rose-Ackerman.

Plantearse cuáles son las causas directas e indirectas de la corrupción constituye un punto clave en todo tipo de análisis que se haga sobre la materia, pues difícilmente podrá erradicarse o combatirse si desconocemos las causas que la provocan o la hacen posible. Entre ellas, y sin ánimo de ser exhaustivos, destacamos las siguientes: existencia de impuestos elevados, alto nivel de gasto público, nuevas regulaciones, otras decisiones discrecionales, financiación de los partidos políticos, crecimiento de los intercambios internacionales, cambios económicos, especialmente en economías en transición; calidad de la burocracia, nivel de los salarios públicos, transparencia de las normas, leyes y procedimientos; ejemplos y actuaciones de los líderes y deficientes controles institucionales. A todo ello hay que añadir, obviamente, las múltiples carencias en materia de ética pública o ética para la política y la Administración Pública en el marco general de referencia de un conjunto de principios y valores morales básicos y universales.

En cuanto a los efectos económicos hay que comenzar por dejar claro que no es válido el argumento de que la corrupción evita o compensa la existencia de rigideces en la Administración Pública, punto de vista que han mantenido algunos autores sin fundamento alguno, con independencia de que éticamente no pueda aceptarse. Lo que, por el contrario, resulta evidente es que los elevados niveles de corrupción tienen un efecto negativo sobre la inversión, el crecimiento y el desarrollo económicos. Abundando en ello es preciso considerar que la corrupción distorsiona los mercados de forma que reduce la eficiencia en la asignación de recursos, que incrementa la desigualdad en la distribución de la renta, que suele perjudicar más a las pequeñas empresas, que complica y limita la aplicación de una correcta política fiscal y tiende a generar unos elevados déficit públicos en la medida en que dichas prácticas aumentan el gasto público (concesión de subvenciones no justificadas, concesión de proyectos de inversión pública a empresas con elevados costes, etc.) y reducen los ingresos presupuestarios (desgravaciones fiscales no justificadas, etc.), que limita o distorsiona el papel de garante de las reglas del juego económico que le corresponde al Estado y, finalmente, que puede contribuir a que se deteriore la percepción acerca de la legitimidad de la economía de mercado e incluso de la democracia.

En el estudio de la lucha contra la corrupción hay que adentrarse en la actuación de los órganos de control interno y externo, en la disminución de los poderes discrecionales, en la búsqueda de salarios competitivos, en las penas y las sanciones, en las regulaciones, en la solución del problema de la financiación de los partidos, en la mejora de la transparencia y de la información, en el nivel existente en la descentralización del poder e incluso en la reforma del Estado.

Todas estas cuestiones se contemplan con rigor en el *Handbook* que pilota con acierto e indudable atractivo la profesora Rose-Ackerman. La obra se compone de cinco grandes apartados que tratan, sucesivamente, de «Corrupción y deficiente gobernanza en el mundo», «Corrupción y estructura institucional», «Corrupción en la transición del socialismo», «Estudios y ensayos» y «Políticas sectoriales contra la corrupción».

Cada uno de estos apartados consta de varios artículos de reconocidos especialistas, encontrándonos con el estimulante balance de 27 autores y 19 colaboraciones, a lo que hay que añadir la excelente introducción con la que la coordinadora nos incorpora de lleno en el análisis detenido y pormenorizado de la materia.

En aras de una mayor agilidad y claridad en la exposición, y dado que no se trata de una reseña en sentido estricto, nos permitimos la licencia de hacer unas breves consideraciones sobre los trabajos más relevantes y en torno a algunos temas puntuales y de especial interés, sin tener que seguir el guión al pie de la letra.

Como en el primero de los apartados se habla de la gobernanza con cierta frecuencia, conviene dejar claro que por ella entendemos una nueva forma de gobernar en la globalización, en la que se tiene como indicadores esenciales la estabilidad política y falta de violencia, la rendición de cuentas, la efectividad gubernamental, la calidad de la regulación, el Estado de derecho y el control de la corrupción. En síntesis, la gobernanza es una noción que busca describir una transformación sistémica compleja que se produce a distintos niveles –de lo local a lo mundial– y en distintos sectores –público, privado y civil.

En el primer apartado del *Handbook* destaca el trabajo de Johann Graf Lambsdorff sobre causas y consecuencias de la corrupción, concebido en la línea de lo que hemos considerado con anterioridad. Dado que el autor, como ya hemos dicho, es el responsable de la elaboración del *Índice de percepción de la corrupción*, que anualmente publica Transparency Internacional, dispone de una información que le permite completar su planteamiento teórico con numerosas refe-

rencias a análisis empíricos en un enfoque dual que supone una constante en todos los apartados y aportaciones del manual.

Comienza poniendo de relieve que investigar sobre la corrupción implica una gran dificultad debido a que las causas y consecuencias se interrelacionan de tal modo, en un proceso de *feedback*, que incluso puede dar lugar a confusión.

Entre las causas más relevantes nos habla del tamaño del sector público, de la regulación, de la falta de competencia, de la estructura del gobierno, de las formas de democracia, de la descentralización, de la cultura, de los valores y de la discriminación de género que hay en la sociedad. Vamos a permitirnos unas reflexiones sobre tres de estas causas que consideramos más determinantes: el tamaño del sector público, la regulación y la descentralización.

En cuanto al tamaño del sector público, vieja y polémica cuestión entre los economistas, del análisis de Lambsdorff, basado a su turno en los de otros colegas, se desprende la conveniencia de la privatización como una manera de reducir la corrupción al mismo tiempo que incrementa la eficiencia. Pero, aunque la privatización puede tener claras ventajas económicas, su impacto sobre la corrupción sería discutible, pues las prácticas corruptas y los sobornos se trasladan del sector público al sector privado, pudiendo darse el caso, con no poca frecuencia, de que las empresas privadas tengan que hacer frente al pago de cantidades superiores en calidad de sobornos. A ello hay que añadir, como algo demostrado e incontestable, que muchas economías en transición han experimentado una corrupción masiva en sus programas de privatización.

Por su parte, diferentes estudios ponen de relieve la fuerte asociación existente entre ciertos tipos de regulación mala o deficiente y la corrupción. Efectivamente, la regulación desbordante y en muchos casos innecesaria ha sido considerada por numerosos autores y operadores económicos una forma sutil y más peligrosa de intervencionismo público, dando lugar a reacciones que rozan la ilegalidad o caen de lleno y directamente en la corrupción. Pero la clave está en la calidad y pertinencia de la regulación, pues, como apunta Lambsdorff, los países nórdicos de Europa, que tienen una muy buena calificación en el *Índice de percepción de la corrupción*, de Transparency Internacional, cuentan con una importante actividad regulatoria.

Relacionar los procesos de descentralización con los niveles de corrupción significa adentrarse en un tema controvertido en el que no resulta nada fácil ser concluyentes. En efecto, tanto en el trabajo de Lambsdorff como en la investigación de Pranab Bardhan y Dilip

Mookherjee, ubicada en la segunda parte de la obra objeto de nuestro comentario, nos encontramos con el hecho de que en el plano teórico y en el empírico dicha relación no está exenta de ambigüedad y discusión.

El impacto de la descentralización gubernamental y administrativa en la actividad económica y su crecimiento constituye, sin duda, una materia discutida abiertamente y con calor, existiendo al respecto una gran variedad de opiniones. Así tenemos los que se muestran claramente optimistas en cuanto al efecto de la descentralización sobre la corrupción, los que consideran insignificante su impacto y aquellos que afirman que la descentralización empeora y acrecienta los problemas y niveles de la corrupción. Todos ellos, por supuesto, defienden sus posturas basándose en la teoría, en las técnicas estadísticas y en los análisis econométricos, no existiendo unanimidad, y ello puede explicar parcialmente los resultados al interpretar los términos «corrupción» y «descentralización».

La coordinadora del texto que tenemos entre las manos, Rose-Ackerman, en un artículo publicado con Jana Kunicová en 2005 en el *British Journal of Political Science*, sostiene que la descentralización propia de los Estados semifederales o federales da lugar a un aumento palpable de la corrupción, llegando a la misma conclusión Gerring y Thacker en un trabajo que, con el título «Political institutions and governance: pluralism versus centralism», publicaban también en el *British Journal of Political Science* en el año 2004.

En este marco, lastrado por la incertidumbre y la falta de un veredicto definitivo, nos inclinamos por seguir la línea y los razonamientos que pueden encontrarse en las aportaciones de los investigadores que, con Rose-Ackerman a la cabeza, acabamos de mencionar. Ello nos obliga a una reflexión que tiene sus antecedentes en un trabajo que, con el título «Descentralización, globalización y pacto local» publicábamos en el número 15 de la REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO correspondiente a septiembre de 2003.

Planteábamos en su momento que entre las ventajas de la descentralización suele considerarse una mayor proximidad y sintonía con los gustos y necesidades de las regiones y las Corporaciones Locales que integran o componen los entes territoriales. Pero esa proximidad, especialmente en el nivel local, no deja de ser un arma de doble filo, pues la cercanía entre las fuerzas económicas y el gobierno local puede dar lugar, y de hecho así viene sucediendo con demasiada frecuencia, a un «entendimiento» que va más allá de los límites que marca la ley y que termina desembocando en la corrupción. Podemos mencionar como referencia significativa, además de cuanto su-

cede en nuestro propio país, el caso de Rusia en su etapa de transición, aún no concluida, que pone de manifiesto la existencia de una descarada colusión entre el gobierno local y la industria local, debido al poder que los oligarcas poseen en las Administraciones territoriales. No es de extrañar por ello que el índice de percepción de la corrupción obtenido en el 2009 sea tan sólo del 2,2, claro exponente de una altísima corrupción.

Hechas estas reflexiones sobre las causas de la corrupción, y siguiendo con el trabajo destacado de Lambsdorff, cabe mencionar como consecuencias más importantes el aumento de la desigualdad, como ya adelantábamos, pues los que se benefician de ésta son fundamentalmente aquellos que disponen de mayores niveles de renta y, por tanto, de mayor capacidad para pagar sobornos, en tanto que el coste para la economía de las prácticas corruptas recae sobre toda la sociedad, la caída de la productividad, con su incidencia negativa en el crecimiento del PIB, el impacto sobre la economía al reducir el *stock* de capital del país como consecuencia de una pérdida de credibilidad, una mala asignación de los recursos públicos al emplear el nepotismo y el soborno en los nombramientos y colocación de los funcionarios públicos sin considerar su eficiencia o capacidad, las distorsiones que de forma deliberada se pueden introducir en la elaboración de los presupuestos, la pérdida de calidad de las inversiones públicas y del sector público en general debido a la manipulación de los mecanismos de control, los problemas de competencia desleal que se plantean entre las empresas privadas en la medida en que algunas de ellas acuden al soborno para conseguir sus objetivos, la provocación de distorsiones en el comercio internacional y el aumento de la economía sumergida, con sus efectos negativos tanto en el sector público como en el privado.

Por supuesto, el profesor de la Universidad de Passau plantea, aunque de manera sucinta, un conjunto de medidas y reformas indispensables para combatir la corrupción, poniendo de relieve la importancia de contar con niveles adecuados de salarios públicos, con una inequívoca libertad de prensa y con un sistema judicial eficaz e independiente, además de cuantas actuaciones considerábamos necesarias en la lucha contra la corrupción al inicio de este comentario.

En estrecha conexión con estas últimas reflexiones de la aportación de Lambsdorff nos encontramos en la segunda parte del libro con el artículo «Corruption, hierarchies and bureaucratic structure», del cual es autor Ajit Mishra, profesor de la Universidad de Dundee y de la Delhi School of Economics, y que, como ha demostrado en trabajos anteriores, es un gran conocedor de la materia.

Mishra pone el énfasis en el hecho de que es preciso diseñar estrategias anticorrupción adecuadas y satisfactorias, basadas en una política de incentivos y teniendo en cuenta la jerarquización y la estructura burocrática. En esencia, dicha política se basa en el lema *carrot and stick* (zanahoria y palo), que recompensa al funcionario honrado y penaliza al corrupto. Para ello utiliza como soporte la teoría de la agencia, a la que hacíamos referencia con anterioridad, proponiendo la introducción por parte del principal de más de un agente para relacionarse con el cliente. La tarea de supervisión que ello supondría y la competencia entre los agentes podría reducir o aminorar la corrupción. Pero, para nuestra sorpresa, el autor concluye su minucioso e interesante trabajo afirmando con pesimismo que, aunque estas medidas podrían ayudar en la lucha contra la corrupción, en algunos casos resulta virtualmente imposible combatirla, sugiriendo como única salida contemplar formas alternativas de organizar la actividad del principal, lo que entendemos nos remite a la necesidad de abordar reformas administrativas y de la burocracia en profundidad.

\*\*\*

Ya advertíamos que en el libro objeto de nuestra atención se tiene muy en cuenta el concepto de «gobernanza», que muy brevemente definíamos y, efectivamente, el primer gran apartado del *Handbook* se ocupa de la corrupción y de la *poor governance* en el mundo. En concreto, y a continuación del excelente estudio de Johann Graf Lambsdorff, entramos en el artículo de Daniel Kaufmann, Aart Kraay y Máximo Mastruzzi titulado «Measuring governance using cross-country perceptions data».

En esencia se trata de un trabajo empírico que parte de la idea de que hay un amplio consenso entre los *policy makers* y el mundo académico respecto al hecho de que una buena gobernanza y la existencia de instituciones sólidas guardan estrecha relación con altos niveles de desarrollo económico.

Con el fin de calcular la correlación existente entre la gobernanza y la renta se lleva a cabo previamente una medida de la percepción de la gobernanza para el período 1996-2004, utilizando para ello los seis indicadores siguientes, muy similares a los que enunciábamos en su momento: el indicador de derechos humanos, civiles y políticos; la estabilidad política y la ausencia de violencia; la eficiencia del gobierno; la calidad y el alcance de la regulación; el papel y la calidad de la justicia, y el control de la corrupción. La información derivada de estos indicadores puede completarse con estudios microeconómicos

de las economías domésticas, las empresas y los funcionarios públicos dentro de cada país.

Pero más allá de esta correlación entre gobernanza y desarrollo económico nos interesa la que existe o pueda existir entre gobernanza y corrupción, pues es de esta última de la que estamos hablando. Y aquí nos encontramos de nuevo con un proceso de *feed-back*, por no decir con un verdadero círculo vicioso. En efecto, cuando se gobierna de manera ineficiente y con escasa transparencia, cuando se regula mal y en exceso o cuando la justicia actúa sin rigor e independencia, la gobernanza no es buena y la existencia de corrupción resulta incuestionable. A su turno, donde se permite, se tolera o se propicia la corrupción indiscutiblemente no hay buena gobernanza, y volvemos a empezar. Evidentemente, si queremos acabar con la corrupción y sus perniciosas consecuencias es condición necesaria contar con una buena gobernanza y cuanto ella significa y lleva consigo.

Todo ello se comprende mejor cuando descendemos al estudio de experiencias concretas y significativas, como sucede en el apartado tercero del texto, que, como sabemos, se ocupa de la corrupción en la transición del socialismo, y de una manera muy especial cuando se trata de casos tan relevantes como los de Rusia y China, abordados por el investigador del Norwegian Institute of International Affairs, Jens Andvig, en su artículo titulado «Corruption in China and Russia compared: different legacies of central planning».

En el análisis conjunto que Andvig lleva a cabo en su trabajo se pone de manifiesto una serie de problemas y contradicciones si pretendemos relacionar corrupción y gobernanza en estos dos países. Tienen en común que ambos heredan la corrupción existente en economías de planificación central, corrupción que se ve acrecentada cuando en el período de transición se introducen nuevas normas y reglas de funcionamiento que forzosamente han de aplicarse en el paso a una economía de mercado. Sin embargo, la diferencia es notable al considerar el punto de partida si tenemos en cuenta que en Rusia el Partido Comunista posee escasa fuerza y presencia, estando el poder, como señalábamos anteriormente, en manos de los oligarcas, mientras que en China el Partido Comunista mantiene el poder absoluto, sin el menor asomo de democracia, a pesar de haber aceptado las reglas de juego del sistema capitalista y de haberse convertido en una gran potencia económica con la tasa más alta de crecimiento del PIB y el mayor volumen de reservas de divisas del mundo.

Estas diferencias son notables y marcan claramente una distancia en cuanto a la corrupción se refiere, o al menos a la posibilidad de

combatirla, pues el control férreo que practica China y las durísimas penas que aplica su sistema judicial contrasta abiertamente con la apertura, el dejar hacer y el margen de maniobra que se da en Rusia. Esta realidad nos lleva a una cierta paradoja si entendemos que por estas razones en China debería haber menos corrupción que en Rusia, como así es, ya que su índice de percepción de la corrupción en el año 2009 es de 3,6, en tanto que el de Rusia, como sabemos, es el 2,2 y, sin embargo, el gigante asiático incumple varios de los principios más esenciales para alcanzar una buena gobernanza.

En su intento de explicar las diferencias entre China y Rusia, en cuanto a corrupción se refiere, Andvig, además de insistir en el papel clave que está desempeñando la permanencia o no del Partido Comunista, pone de relieve dos cuestiones fundamentales. La primera de ellas, relacionada con esa permanencia, resalta el hecho de que el rápido colapso del control central en Rusia da lugar a un aumento de la corrupción, apresurándose los antiguos funcionarios y nuevos capitalistas a ganar tiempo y ventaja, mientras que en China se ha mantenido dicho control, de modo que, aunque la corrupción en el país asiático también se ha extendido, no se ha debido en este caso a una pérdida de autoridad, sino, como decíamos antes, fundamentalmente a una mala gobernanza. La segunda cuestión destaca que el choque de nuevas normas con viejos códigos de conducta constituye en ambas experiencias –Rusia y China– un terreno abonado para la corrupción, dado el grado de desconcierto y confusión que se produce ante un cambio tan espectacular.

\*\*\*

Ya hemos dicho que el libro sobre la corrupción editado por Rose-Ackerman comparte análisis teóricos de alcance general con el estudio de áreas y países concretos en los que utiliza numerosos datos estadísticos y algunos modelos econométricos. Este segundo enfoque empírico se concentra de manera especial en el apartado cuarto de la obra, en el que bajo el título genérico de «Estudios y ensayos» recoge tres artículos dedicados, respectivamente, a la experiencia –en la materia que nos concierne– en Perú, en el conjunto de los países iberoamericanos y en Noruega, a los que hay que añadir un cuarto estudio concebido como un caso práctico o trabajo de laboratorio realizado bajo determinados supuestos.

¿Por qué algunos funcionarios públicos son más corruptos que otros?, se pregunta Jennifer Hunt, profesora, sucesivamente, en las Universidades de Montreal, Yale y McGill, en el primero de los artículos. Lo cierto es que este interrogante queda sin respuesta, pues la explicación que da la autora en el sentido de que cada encuestado

responde según su experiencia no deja de ser una trivialidad. Sugiere, sin embargo, otras razones más convincentes para diferenciar el comportamiento de los funcionarios públicos y que tiene que ver con los obstáculos que pueden poner discrecionalmente a las prestaciones de los servicios que tienen encomendado y que obligan a los afectados, personas físicas o empresas, a intentar acelerar el proceso mediante el soborno en función de sus posibilidades y, aunque esto no lo diga la autora, de sus principios morales.

Entrando de lleno en el caso particular de Perú y tomando como base de referencia 1.628 casos de soborno, nos encontramos que respecto al pago total de los mismos el sistema judicial supone el 42 % del volumen de dinero, seguido de la policía con un 27 % y del gobierno municipal con un 11, o, lo que es lo mismo, un 80 % para el conjunto de los tres tipos de Administraciones o sectores públicos. Termina Jennifer Hunt afirmando que la situación de Perú, que en el 2009 tenía un índice de percepción de la corrupción de 3,7, es extrapolable a un alto porcentaje de los países en desarrollo que evalúa Transparency Internacional.

Llamativa resulta la aportación de Rafael Di Tella, profesor en la Harvard Business School, y de Robert MacCulloch, de la Business School at Imperial College, que argumentan que aquellos que perciben un aumento de la corrupción en una sociedad capitalista son proclives a encontrar el socialismo relativamente atractivo. Piensan que la corrupción no se da porque los agentes económicos y las empresas tratan de eludir y defenderse de la existencia de una regulación excesiva y de normas ineficientes e ilegítimas, sino porque de esa manera escamotean las leyes y se benefician a expensas del conjunto de la sociedad, tendiendo por ello, cuando consideran que la corrupción es endémica, a aprobar medidas y soluciones *left-wing*<sup>1</sup>.

En un estudio empírico que ambos autores llevan a cabo con 17 países iberoamericanos comprueban que en 13 de ellos hay una correlación positiva entre los que perciben un aumento de la corrupción y quienes tienden a situarse en la izquierda del espectro político. De ello se deriva la necesidad, apuntan los investigadores, de que aquellos países que funcionen según los principios de una economía de mercado hagan grandes esfuerzos para controlar la corrupción y los comuniquen o hagan saber a su electorado.

---

<sup>1</sup> El autor de este comentario quiere dejar constancia que intelectualmente le repugna que a estas alturas se siga empleando los términos «derecha» e «izquierda», fruto de la mediocridad imperante, de un determinismo empobrecedor e insostenible, de la falta de imaginación y creatividad, y de un patético anclaje en el tiempo.

Los problemas de la corrupción y sus efectos económicos se hacen aún más complejos cuando se plantean en el marco de las relaciones y los intercambios internacionales. Tina Soreide, investigadora del Chr. Michelsen Institute (CMI) en Bergen, Noruega, aborda las actitudes y prácticas de las empresas en el comercio internacional, y lo hace tomando como referencia un país (Noruega), con una calificación de 8,6 en el índice de percepción de la corrupción de Transparency Internacional del año 2009, y realizando la investigación sobre la base de encuestas y consultas a un número significativo de empresas y embajadas noruegas.

Como resultado de su trabajo, Soreide nos muestra que dos tercios de las empresas del país escandinavo habían perdido sus contratos debido a la corrupción o, dicho de otra manera, por no someterse al sistema de sobornos, y un tercio de las mismas había incluso abandonado algún país concreto como consecuencia del alto nivel de corrupción que en él se padecía. Aunque una gran mayoría desaprueba la corrupción, no faltan empresas que la consideran *part of the game* y que callan ante la misma para no perjudicar sus expectativas de negocios, redundando todo ello en distorsiones y problemas en las transacciones económicas internacionales.

La última parte del *Handbook* objeto de nuestra atención trata de diversas políticas sectoriales para combatir la corrupción, analizadas con desigual fortuna y alcance en sendos artículos, en cuyo detalle no podemos entrar en esta breve nota, limitándonos a resaltar los aspectos de mayor interés y con mayor capacidad de generalización.

La primera cuestión que se plantea es cómo la corrupción afecta a la prestación de servicios y qué puede hacerse al respecto. Ritva Reinikka y Jacob Svensson tratan de dar una respuesta y comienzan afirmando que una mejora de la responsabilidad en la prestación de servicios, tanto por parte de los funcionarios como por lo que se refiere a los beneficiarios de los mismos, constituye una política crucial. Si ello no se consigue y persiste el mal funcionamiento y la corrupción, sólo cabe aumentar el control de la gestión pública creando o reforzando instituciones judiciales, policiales o de auditorías financieras que coadyuven a supervisar, corregir y mejorar dicha gestión, algo que nos parece obvio, pero que se explica porque los autores están pensando en los países pobres en los que estas instituciones son débiles y a menudo altamente corruptas. De hecho, en este primer artículo de esta última parte del libro, los autores se ocupan del caso de Uganda y, más concretamente, de la financiación de las escuelas de Educación Primaria, destacando como medida novedosa en el país para luchar contra la corrupción y que los recursos se asignen correcta-

mente el desarrollo de una campaña de información y de concienciación amplia y ambiciosa, a la vez que se está atento a cualquier brote de corrupción y, eventualmente, a su cuantificación.

El caso de la corrupción y de la gestión de las obras públicas en Italia, país que tiene un índice de percepción de la corrupción de 4,3, es algo que merece mención aparte y que desarrollan en su artículo o capítulo Miriam Golden y Lucio Picci, profesores, respectivamente, de las Universidades de California y de Bolonia. El punto clave consiste en que si la corrupción se halla geográficamente extendida y es persistente, los altos cargos y funcionarios están involucrados regularmente en ella. En el país de la mafia (siciliana, napolitana, calabresa y sarda) esto es especialmente cierto y escandaloso en el sector de las obras públicas, conociéndose una verdadera oleada de casos, especialmente a partir de 1992, año en el que se empieza a hablar de la Tangentopoli. Miles de hombres de negocios fueron imputados por practicar el soborno para prosperar en la contratación de obras con la Administración Pública, generando una auténtica revolución mediática en toda Italia.

Con el fin de resaltar la importancia de las infraestructuras y obras públicas como materia prima de la corrupción a lo largo de los años, los autores hacen una incursión histórica partiendo del momento de la unificación italiana, que erróneamente sitúan en 1861 cuando en realidad se produjo el 20 de septiembre de 1870, hasta llegar a la etapa actual. Tras los escándalos de los noventa se acometen algunas reformas legislativas (Leyes Merloni) con el fin de simplificar el complejo entramado normativo y se crea la Autorità Independente di Vigilanza e dell'Osservatorio dei Lavori Pubblici. Estas iniciativas, a todas luces insuficientes, junto con el papel desempeñado por Mani Pulite, han contribuido a rebajar la presión, pero poco más, pues, como decía Leonardo Sciascia en *La corda pazza*, «*la consuetudine alla corruzione permea la nostra stessa cultura*».

Las restantes colaboraciones de este último apartado del *Handbook* de Rose-Ackerman corren a cargo de Odd-Helge Fjeldstad, de Dean Yang y de Patrick Meagher, y en ellos se abordan cuestiones puntuales para países concretos, teniendo, pues, en el contexto de la obra, una importancia relativa.

El trabajo de Fjeldstad, que trata fundamentalmente de la reforma en la recaudación de impuestos, se detiene en el estudio de la creación de la «Autoridad ugandesa de ingresos» (*Ugandian Revenue Authority*), una agencia semiautónoma a cargo de líderes de integridad probada y con el apoyo del Banco Mundial para evitar las limitacio-

nes propias del funcionariado de aquel país y reducir las injerencias políticas. Pese a que en sus pasos iniciales desde su creación en 1991 esta figura permitió aminorar la corrupción y mejorar la recaudación, estas ventajas no se mantuvieron en el tiempo debido a la aparición de una normativa que le restó influencia para transferirla a manos del Ministerio de Finanzas afín al régimen. Fjeldstad concluye que, a pesar de los elevados salarios, los empleados de la URA se vieron obligados a aceptar sobornos para atender a sus obligaciones familiares, y, por otro lado, las injerencias políticas y la insuficiencia de la reforma fiscal abrieron la puerta a numerosas arbitrariedades. Esto hizo que fuese habitual la búsqueda de tratos de favor, generalizándose una actitud fuertemente crítica hacia el sistema tributario, lo que originó círculos viciosos como consecuencia de la fuerte interrelación entre el sistema tributario y la acción de gobierno.

Dean Yang analiza el caso real más importante de la transferencia de funciones a un órgano situado fuera de las fronteras del país de que se trate. Concretamente se refiere a las empresas privadas de *inspección previa al embarque* (*Pre-shipment inspection o PSI*) en los trámites aduaneros, que valoran los bienes importados antes de que abandonen el puerto de origen, obteniendo sus ingresos como una fracción –del 1 al 2 %– del monto de la valoración más un cargo mínimo por flete. Los importes se recaudan por funcionarios de aduanas en el país importador sobre la base de la información suministrada por el PSI. Este método ha logrado reducir la corrupción en los países en desarrollo y aumentar la eficiencia, pues contribuye a una mejoría de la recaudación y a la difusión de la información. Centrándose en Filipinas y Tailandia, concluye que el sistema PSI permite obtener mayor información a los niveles elevados de la Administración, lo que es esencial en la lucha contra la corrupción, en tanto que la recaudación se deja en manos de funcionarios de menor rango.

El capítulo debido a Patrick Meagher trata del incentivo a la corrupción que existe en la selección y dispensación de medicamentos con receta en Bulgaria, debido al choque entre criterios políticos y de mercado a la hora de actuar como guía de los mecanismos de elección. Las compañías farmacéuticas pugnan por encontrarse entre las elegidas para la provisión de estos medicamentos en los países en desarrollo. Los responsables de la política tienen intereses en estas compañías y las instituciones que deciden la selección son dependientes de los políticos. Pero estos conflictos de intereses no son exógenos, sino el resultado de que, debido a la politización del sistema, las empresas farmacéuticas forman alianzas con los políticos en el poder. Meagher recomienda ciertas soluciones: aprobación de leyes

para resolución de conflictos de intereses, independencia de la agencia de control de medicamentos, que debe usar procedimientos más transparentes y adoptar *standards* internacionales, como el de *la lista modelo de los medicamentos esenciales* de la Organización Mundial de la Salud, de la que no pueden desviarse las compañías farmacéuticas, salvo que prueben su necesidad ante la agencia independiente.

En realidad, haciendo un balance de esta parte quinta del libro, podría decirse que su contenido no responde a lo que sugiere el título de la misma, que se refiere, como vimos al principio, a las políticas o medidas para luchar contra la corrupción, quizá lo más difícil, pero también lo más esencial.

Sin pretensión de subsanar estas carencias, que no por ello resta mérito a la obra, y tomando en consideración cuanto se recoge en el conjunto de sus aportaciones, podemos concluir afirmando de forma sintética, aunque resultemos reiterativos, que para combatir la corrupción es preciso, básicamente y en términos generales, cumplir con los requisitos siguientes: transparencia y actuación eficaz y reforzamiento del control interno y externo, independencia y buen funcionamiento de la justicia, actuación eficaz y coordinada de las fuerzas de seguridad del Estado especializadas en la lucha contra la corrupción, mejora de los salarios e incentivos al funcionariado público, conseguir a medio plazo mayores niveles de educación y cultura de los ciudadanos y, finalmente, recuperar la ética en la economía, en la gestión pública y en la sociedad en todas sus dimensiones.

Sobre este último punto, y estableciendo el consiguiente paralelismo, no olvidemos que John Locke, en su obra *An Essay Concerning Human Understanding* (1690), plantea, influido por el platonismo, una concepción de la ética entendida como una forma de utilitarismo teológico que puede servir de advertencia a los que infligen la ley, y de motivación a los que obran correctamente. Y, puesto a ello, recordemos las palabras que Hamlet dirige a Horacio en la escena IV del acto primero de la célebre obra de Shakespeare –un verdadero tratado sobre la corrupción–: «*Un átomo de impureza corrompe la más noble sustancia, rebajándola al nivel de su propia degradación.*».



---

# LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

---





# Primer cuatrimestre del año 2010

---

Javier Medina Guijarro  
José Antonio Pajares Giménez

## INTRODUCCIÓN

Siguiendo similar metodología a la de los números anteriores, ofrecemos en esta sección al lector interesado en ello una información de carácter general sobre la legislación y la jurisprudencia más relevante producida en el primer cuatrimestre del año, en relación con las materias que directa o indirectamente afectan a la actividad económico-financiera del sector público, así como sobre las fiscalizaciones aprobadas por el Pleno del Tribunal y publicadas en el *Boletín Oficial del Estado*.

En la primera parte, «Legislación y otros aspectos», constan, sistemáticamente ordenadas, Leyes del Estado y, en su caso, autonómicas, Decretos u Órdenes ministeriales y demás Resoluciones. La información que se proporciona consiste en el enunciado de la disposición y en la referencia del periódico oficial donde se publica para facilitar su consulta.

La segunda parte, «Jurisprudencia», recoge, principalmente, las resoluciones dictadas por la Sala de Justicia de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal, figurando una breve descripción de su fundamentación jurídica. También se hace mención, cuando procede, de las sentencias y autos pronunciados por el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo en materias que afecten al Tribunal de Cuen-

tas, así como de las cuestiones y recursos de inconstitucionalidad que, por su relevancia, merecen citarse.

La tercera parte refleja las «Fiscalizaciones» del Tribunal de Cuentas, incluyendo, en su caso, la resolución aprobada por la Comisión Mixta en relación con el resultado fiscalizador que se trate, con el *Boletín Oficial* de su publicación.

## 1. LEGISLACIÓN Y OTROS ASPECTOS

### 1.1. Leyes estatales

■ LEY ORGÁNICA 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial (*BOE*, nº 45, de 20 de febrero de 2010).

■ CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 13/2009, de 3 de noviembre, de reforma de la legislación procesal para la implantación de la nueva Oficina Judicial (*BOE*, nº 84, de 7 de abril de 2010).

■ CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (*BOE*, nº 96, de 21 de abril de 2010).

### 1.2. Leyes autonómicas

#### 1.2.1. Comunidad Autónoma de Andalucía

■ LEY 5/2009, de 28 de diciembre, de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2010 (*BOE*, nº 17, de 20 de enero de 2010).

■ DECRETO LEGISLATIVO 1/2010, de 12 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía (*BOE*, nº 79, de 1 de abril de 2010).

#### 1.2.2. Comunidad Autónoma de Aragón

■ LEY 9/2009, de 22 de diciembre, reguladora de los Concejos Abiertos (*BOE*, nº 30, de 4 de febrero de 2010).

■ LEY 11/2009, de 30 de diciembre, de la Cámara de Cuentas de Aragón (*BOE*, nº 36, de 10 de febrero de 2010).

■ LEY 12/2009, de 30 de diciembre, de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Aragón para el ejercicio 2010 (*BOE*, nº 36, de 10 de febrero de 2010).

■ LEY 13/2009, de 30 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOE, nº 36, de 10 de febrero de 2010).

#### 1.2.3. Comunidad Autónoma de Canarias

■ LEY 13/2009, de 28 de diciembre, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2010 (BOE, nº 49, de 25 de febrero de 2010).

#### 1.2.4. Comunidad Autónoma de Cantabria

■ LEY 5/2009, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Cantabria para el año 2010 (BOE, número 18, de 21 de enero de 2010).

■ LEY 6/2009, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y de Contenido Financiero (BOE, nº 18, de 21 de enero de 2010).

#### 1.2.5. Comunidad Autónoma de Castilla y León

■ LEY 11/2009, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad de Castilla y León para 2010 (BOE, nº 30, de 4 de febrero de 2010).

#### 1.2.6. Comunidad Autónoma de Cataluña

■ LEY 25/2009, de 23 de diciembre, de presupuestos de la Generalidad de Cataluña para 2010 (BOE, nº 15, de 18 de enero de 2010).

■ LEY 26/2009, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, financieras y administrativas (BOE, nº 15, de 18 de enero de 2010).

■ CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 26/2009, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales, Financieras y Administrativas (BOE, número 70, de 22 de marzo de 2010).

#### 1.2.7. Comunidad Autónoma de Extremadura

■ LEY 8/2009, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad de Extremadura para 2010 (BOE, nº 21, de 25 de enero de 2010).

#### 1.2.8. Comunidad Autónoma de las Illes Balears

■ LEY 7/2009, de 11 de diciembre, electoral de los Consejos Insulares (BOE, nº 26, de 30 de enero de 2010).

■ LEY 9/2009, de 21 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears para el año 2010 (*BOE*, nº 26, de 30 de enero de 2010).

#### *1.2.9. Comunidad Autónoma de La Rioja*

■ LEY 5/2009, de 15 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de La Rioja para el año 2010 (*BOE*, número 14, de 16 de enero de 2010).

■ LEY 6/2009, de 15 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2010 (*BOE*, nº 14, de 16 de enero de 2010).

#### *1.2.10. Comunidad de Madrid*

■ LEY 7/2009, de 15 de diciembre, por la que se liberaliza el régimen jurídico de la actividad de Inspección Técnica de Vehículos en la Comunidad de Madrid (*BOE*, nº 63, de 13 de marzo de 2010).

■ LEY 8/2009, de 21 de diciembre, de Medidas Liberalizadoras y de Apoyo a la Empresa Madrileña (*BOE*, nº 63, de 13 de marzo de 2010).

#### *1.2.11. Comunidad Foral de Navarra*

■ LEY FORAL 13/2009, de 9 de diciembre, de modificación del artículo 9 de la Ley Foral 6/2006, de Contratos Públicos (*BOE*, nº 13, de 15 de enero de 2010).

■ LEY FORAL 14/2009, de 9 de diciembre, por la que se modifican los artículos 103 y 104 de la Ley Foral 14/2007, de 4 de abril, del Patrimonio de Navarra (*BOE*, nº 13, de 15 de enero de 2010).

■ LEY FORAL 16/2009, de 23 de diciembre, de presupuestos generales de Navarra para el año 2010 (*BOE*, nº 43 de 18 de febrero de 2010).

■ LEY FORAL 17/2009, de 23 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias (*BOE*, nº 43 de 18 de febrero de 2010).

#### *1.2.12. Comunidad Autónoma del País Vasco*

■ LEY 1/2009, de 8 de octubre, de medidas presupuestarias urgentes (*BOE*, nº 65, de 16 de marzo de 2010).

■ LEY 2/2009, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Euskadi para el ejercicio 2010 (*BOE*, nº 65, de 16 de marzo de 2010).

#### *1.2.13. Comunidad Autónoma de Valencia*

■ LEY 12/2009, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat (*BOE*, nº 24, de 28 de enero de 2010).

■ LEY 13/2009, de 29 de diciembre, de Presupuestos de la Generalitat para el ejercicio de 2010 (*BOE*, nº 24, de 28 de enero de 2010).

■ CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 13/2009, de 29 de diciembre, de Presupuestos de la Generalitat para el ejercicio 2010 (*BOE*, nº 47, de 23 de febrero de 2010).

### **1.3. Reales Decretos**

■ REAL DECRETO 41/2010, de 15 de enero, por el que se modifica el Estatuto de la Entidad Pública Empresarial Loterías y Apuestas del Estado, aprobado por el Real Decreto 2069/1999, de 30 de diciembre (*BOE*, nº 21, de 25 de enero de 2010).

■ REAL DECRETO-LEY 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo (*BOE*, nº 89, de 13 de abril de 2010).

■ CORRECCIÓN DE ERRORES DEL REAL DECRETO-LEY 6/2010, de 9 de abril, de medidas para la recuperación económica y el empleo (*BOE*, nº 93, de 17 de abril de 2010).

■ REAL DECRETO 458/2010, de 16 de abril, por el que se modifica el Estatuto de la Entidad Pública Empresarial Administrador de Infraestructuras Ferroviarias, aprobado por Real Decreto 2395/2004, de 30 de diciembre (*BOE*, nº 103, de 29 de abril de 2010).

### **1.4. Órdenes ministeriales y Circulares**

■ ORDEN TIN/25/2010, de 12 de enero, por la que se desarrollan las normas de cotización a la Seguridad Social, Desempleo, Fondo de Garantía Salarial y Formación Profesional, contenidas en la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (*BOE*, nº 15, de 18 de enero de 2010).

■ ORDEN EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias (*BOE*, nº 74, de 26 de marzo de 2010).

■ OEDEN EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública (*BOE*, nº 102, de 28 de abril de 2010).

### 1.5. Acuerdos y Resoluciones

■ RESOLUCIÓN de 4 de enero de 2010, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, por la que se dictan instrucciones en relación con las nóminas de los funcionarios incluidos en el ámbito de aplicación de la Ley 30/1984, de 2 de agosto, en los términos de la Disposición Final Cuarta de la Ley 7/2007, de 12 de abril, del Estatuto Básico del Empleado Público, y se actualizan para el año 2010 las cuantías de las retribuciones del personal a que se refieren los correspondientes artículos de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para dicho ejercicio (*BOE*, nº 4, de 5 de enero de 2010).

■ RESOLUCIÓN de 30 de diciembre de 2009, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se regula un procedimiento excepcional para el caso de que se produzcan incidencias en el funcionamiento del sistema de información contable de la Administración General del Estado que impidan el registro de las operaciones (*BOE*, nº 15, de 18 de enero de 2010).

■ RESOLUCIÓN 26 de enero de 2010, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se modifican: la Resolución de 16 de octubre de 1997 por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social; la Resolución de 6 de octubre de 2008 por la que se determina la estructura y contenido del resumen de las cuentas anuales de las Entidades Gestoras, Servicios Comunes y Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social y sus centros mancomunados a efectos de su publicación en el *Boletín Oficial del Estado*, y el Anexo I de la Orden EHA/567/2009, de 4 de marzo, por la que se regula el procedimiento telemático de obtención, formulación, aprobación y rendición de las cuentas anuales de las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social (*BOE*, nº 55 de 4 de marzo de 2010).

■ CORRECCIÓN DE ERRORES de la Resolución de 26 de enero de 2010, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se modifican: la Resolución de 16 de octubre de

1997 por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social; la Resolución de 6 de octubre de 2008 por la que se determina la estructura y contenido del resumen de las cuentas anuales de las Entidades Gestoras, Servicios Comunes y Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social y sus centros mancomunados a efectos de su publicación en el *Boletín Oficial del Estado*, y el Anexo I de la Orden EHA/567/2009, de 4 de marzo, por la que se regula el procedimiento telemático de obtención, formulación, aprobación y rendición de las cuentas anuales de las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social (*BOE*, nº 63 de 13 de marzo de 2010).

■ RESOLUCIÓN de 22 de marzo de 2010, de la Subsecretaría, por la que se modifica la de 10 de enero de 2008 por la que se establece la aplicación del procedimiento para la presentación de la autoliquidación y las condiciones para el pago por vía telemática de las tasas administrativas del Ministerio de Justicia (*BOE*, nº 79, de 1 de abril de 2010).

■ RESOLUCIÓN de 6 de abril de 2010, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, por la que se modifican los modelos establecidos en la Orden JUS/206/2009, de 28 de enero, por la que se aprueban nuevos modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación y se da publicidad a las traducciones a las lenguas cooficiales propias de cada Comunidad Autónoma (*BOE*, nº 84, de 7 de abril de 2010).

■ RESOLUCIÓN de 13 de abril de 2010, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 2/2010, de 19 de marzo, sobre reducción del número mínimo de jornadas reales cotizadas para acceder al subsidio por desempleo o a la renta agraria a favor de los trabajadores eventuales agrarios afectados por las inundaciones acaecidas en las Comunidades Autónomas de Andalucía y Extremadura (*BOE*, número 96, de 21 de abril de 2010).

## 2. JURISPRUDENCIA. TRIBUNAL DE CUENTAS. SALA DE JUSTICIA

### 2.1. Sentencias y resúmenes doctrinales

■ SENTENCIA 1/10, de 2 de marzo. Recurso de apelación nº 54/08. Procedimiento de reintegro nº 10/05. Ramo de Corporaciones Locales, Empresa Municipal Campo de las Naciones, Ayuntamiento de Madrid. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.

Afirma la Sala que la segunda instancia exige que los razonamientos en que se funde la apelación tienen que tender a desvirtuar –con base en un juicio crítico racional– la argumentación jurídica que sirva de soporte a la resolución impugnada.

Señala la Sala que el Ayuntamiento, conforme al artículo 47 de la LO 2/1982, tiene un interés directo, y por tanto está legitimado activamente, para solicitar la declaración de responsabilidad contable respecto de los daños causados en los fondos de una sociedad mercantil municipal. Dicho interés deriva de que el patrimonio de la mercantil pertenece íntegramente al Ayuntamiento, que a través de la mercantil se gestiona directamente un servicio de competencia municipal, que la dirección y administración de dicha empresa está a cargo del Ayuntamiento, que asume las funciones de Junta General, y que, en caso de disolución de dicha sociedad, su haber pasaría a la Corporación municipal.

Añade la Sala que los fondos de las sociedades mercantiles son fondos públicos a los efectos de la responsabilidad contable. Son de naturaleza pública por provenir de los Presupuestos del Ayuntamiento y estar dirigidos a la prestación de servicios de competencia municipal, y no pierden este carácter por el hecho de que su gestión se encomiende a un ente instrumental, una sociedad mercantil, que ajuste su actividad al Derecho privado.

Continúa señalando la Sala que el consejero delegado de una sociedad mercantil pública es gestor de fondos públicos y, en consecuencia, debe obrar con una especial diligencia en su gestión, sin que pueda alegar el desconocimiento de la normativa aplicable a dicha gestión ni la falta de control por los órganos municipales, sobre todo si tenemos en cuenta que los pagos de las sociedades mercantiles de titularidad municipal no están sujetas a un control previo del gasto, sino a un control financiero a realizar por procedimientos de auditoría.

La Sala afirma que, ante la ausencia de una definición expresa y omnicomprendensiva de los supuestos que podrían tener la consideración de gastos protocolarios o de representación, ello no impide la necesidad de justificación de los mismos.

Por último, señala la Sala que la responsabilidad contables es patrimonial y no sancionadora, y que rige el principio civil de carga de la prueba que regula el artículo 217 de la LEC.

■ SENTENCIA 2/10, de 2 de marzo. Recurso de apelación nº 25/09. Procedimiento de reintegro nº 85/07. Ramo de Corporaciones Locales, Ayuntamiento de Belmonte (Cuenca). Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael María Corona Martín.

La Sala de Justicia analiza la interrupción del cómputo del plazo de prescripción señalando que, conforme a la Disposición Adicional Tercera de la Ley 7/88, éste se interrumpirá desde que se hubiese iniciado cualquier procedimiento fiscalizador «que tuviera por finalidad el examen de los hechos determinantes de la responsabilidad contable». Por tanto, lo único que prevé la Ley es que en el objeto de la fiscalización se encuentre el examen de los hechos que posteriormente puedan ser declarados como constitutivos de responsabilidad contable, no siendo necesario que en el informe de esa fiscalización se detallen los mismos como posibles irregularidades contables.

Recuerda la Sala de Justicia el concepto de congruencia como adecuación entre el fallo de la sentencia y las pretensiones de las partes, apoyándose en la doctrina del Tribunal Constitucional. A este respecto indica que lo decisivo a efectos de determinar si existió incongruencia es la correlación entre las pretensiones planteadas por las partes en el demanda y la contestación y la parte dispositiva de la sentencia, pero no en lo que a los motivos o fundamentos de Derecho se refiere.

Respecto de la prueba, la Sala señala que el recurso de apelación es un recurso ordinario, que habilita al juez *ad quem* para realizar un *novum iudicium*, pero que la valoración de la prueba es competencia del juzgador de instancia, y, por ello, frente al juicio valorativo que la resolución impugnada pueda contener, no puede oponerse sin más, ni mucho menos prevalecer, meras alegaciones de parte, máxime si sólo se basan en simples apreciaciones subjetivas carentes de soportes documentales y probatorios racionales y fehacientes.

También trata la Sala la cuestión de la carga de la prueba reiterando lo que es doctrina consolidada: que conforme a lo establecido en el artículo 217 de la LEC corresponde al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda, según las normas jurídicas a ellos aplicables, el efecto jurídico correspondiente a las pretensiones de la demanda, e incumbe al demandado la carga de probar los hechos que, conforme a las normas que le sean aplicables, impidan, extingan o enerven la eficacia jurídica de los hechos alegados por el demandante.

En cuanto al fondo del asunto, la Sala entiende que constituye alcance ordenar el pago de un aumento en las retribuciones del Alcalde sin que exista justificación alguna de que el Pleno de la Corporación hubiese acordado dicho incremento, por lo que constituye una salida injustificada de los fondos públicos del Ayuntamiento. Lo que se cuestiona no es la decisión misma del aumento de las retribuciones

del Alcalde, sino el incumplimiento de los requisitos que han de concurrir para adoptar dicha decisión y la improcedencia de autorización de gastos que carecen de la necesaria cobertura legal como consecuencia de dicho incumplimiento.

Por último, señala la Sala, respecto de la falta de responsabilidad del Alcalde por no haber existido el reparo del Interventor, que el posible incumplimiento de sus obligaciones por parte de otros no puede constituir justificación para que se dejen de atender las propias.

■ SENTENCIA 3/10, de 2 de marzo. Recurso de apelación nº 35/09. Procedimiento de reintegro nº 17/07. Ramo de Corporaciones Locales, Ayuntamiento de Marbella, Control de Servicios, Abastecimiento y Suministros, S. L., Málaga. Ponente: Excmo. Sr. D. Javier Medina Guijarro.

Respecto de la prueba en la segunda instancia, entiende la Sala que la valoración de la prueba llevada a cabo con apoyatura en criterios de crítica racional es competencia del juzgador de instancia y que, frente al juicio valorativo que la resolución impugnada contenga, no puede oponérsele sin más, ni mucho menos prevalecer, meras alegaciones de parte, máxime si sólo se basan en simples apreciaciones subjetivas carentes de soportes documentales y probatorios racionales y fehacientes.

La Sala señala, además, que la prueba en el recurso de apelación tiene carácter excepcional y limitado, dado que el momento estrictamente probatorio forma parte de la primera fase del proceso y el recibimiento a prueba en segunda instancia sólo cobra sentido cuando se trata de pruebas sobre hechos acaecidos después de la sentencia que tengan relevancia para el enjuiciamiento del asunto, esto es, los denominados «hechos nuevos», o cuando las pruebas propuestas en la primera instancia no pudieran practicarse por causa no imputable a quien posteriormente pretenda su realización.

La Sala valora el auto de incoación de un procedimiento abreviado que fue admitido como prueba en la segunda instancia contable, señalando que en dicho auto el juez de instrucción sólo recoge indicios de la existencia de ciertos hechos, y que puede ser valorado en sede contable conforme a la fuerza probatoria que le confiere el artículo 319 de la LEC.

Por último, señala la Sala que si la minuta existe y se abonó, y si la misma respondía a una actividad perfectamente aplicable a un despacho de abogados, a falta de suficiente prueba en contrario, no se ha acreditado la existencia de un daño real y efectivo en los fondos

públicos a raíz del pago realizado, es decir, no se ha acreditado la inexistencia de una prestación para la Administración.

■ SENTENCIA 4/10, de 2 de marzo. Recurso de apelación nº 40/09. Procedimiento de reintegro nº 95/08. Ramo de Sociedades Estatales (Correos y Telégrafos), Almería. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.

Afirma la Sala que la valoración de la prueba es competencia del juzgador de instancia, y, por ello, frente al juicio valorativo que la resolución impugnada pueda contener, no puede oponérsele sin más, ni mucho menos prevalecer, meras alegaciones de parte, sino que será necesario desvirtuar los hechos declarados probados con medios que acrediten su inexactitud y la veracidad de los alegados en contrario.

La Sala señala respecto de la negligencia que se exige un «plus» de diligencia a los gestores de fondos públicos o a quienes los manejan en aquellos casos en que se dan deficiencias organizativas o falta de medios, en evitación de lesiones dañosas o perjudiciales al erario público. En estos casos la doctrina de la Sala ha fijado las siguientes exigencias: *a)* Extremar especialmente las precauciones y, en consecuencia, reforzar la diligencia aplicable a la gestión concreta de que se trate; *b)* Comunicar a los órganos competentes las deficiencias organizativas detectadas, y *c)* Desplegar medidas para paliar los daños derivados de la deficiente organización.

Continúa afirmando la Sala que es causa eficiente para producir el resultado aquella que, aun concurriendo con otras, prepare, condicione o concrete la acción de la causa última.

Por último, señala la Sala que en materia de costas, aunque rige el principio del vencimiento objetivo, puede modificarse si se razona debidamente, apreciando y señalando las circunstancias excepcionales que conducen a ella, si bien está limitado a que se aprecien dudas de hecho o de derecho.

■ SENTENCIA 5/10, de 2 de marzo. Recurso de apelación nº 46/09. Procedimiento de reintegro nº 8/07. Ramo de Comunidades Autónomas (Consejería de Educación), Madrid. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.

Afirma la Sala que la segunda instancia es un *novum iudicium* que permite valorar sin restricciones los fundamentos de hecho y de derecho. En la segunda instancia procesal la valoración de la prueba por el órgano *ad quem* ha de quedar reducida a verificar si en la valoración conjunta del material probatorio se ha comportado el juez

*a quo* de forma ilógica, arbitraria, contraria a las máximas de experiencia o a las normas de la sana crítica o si, por el contrario, la apreciación conjunta de la prueba es procedente por su adecuación a los resultados obtenidos en el proceso.

Continúa señalando la Sala que en el ámbito de la jurisdicción contable rige y debe aplicarse el principio civil de carga de la prueba que regula el artículo 217 de la LEC, ya que versa sobre una responsabilidad de naturaleza patrimonial y no sancionadora. Una de las consecuencias de este principio civil del *onus probandi* es que la falta de prueba ha de recaer en aquel a quien correspondía la carga de la misma, pues si existe prueba en los autos nada importa quién la haya llevado a los mismos.

La Sala también se refiere al principio de la valoración conjunta de la prueba, recordando que la Constitución no garantiza el derecho a que todas y cada una de las pruebas aportadas por las partes del litigio hayan de ser objeto de un análisis explícito y diferenciado por parte de los jueces y tribunales. Se reputa suficiente que las resoluciones judiciales vengan apoyadas en razones que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos esenciales fundamentados de la decisión o, lo que es lo mismo, su *ratio decidendi*.

Finalmente, la Sala señala que la motivación de la sentencia ha de ser suficiente. El juicio de suficiencia hay que realizarlo atendiendo no sólo al contenido de la resolución judicial considerada en sí misma, sino también dentro del contexto global del proceso, valorando todas las circunstancias concurrentes que singularicen el caso concreto, tanto las que estén presentes, expresa o implícitamente en la resolución recurrida, como las que no estándolo constan en el proceso.

■ SENTENCIA 6/10, de 2 de marzo. Recurso de apelación nº 51/09. Procedimiento de reintegro nº 39/08. Ramo de Corporaciones Locales, Ayuntamiento de Ourense. Ponente: Excmo. Sr. D. Javier Medina Guijarro.

Afirma la Sala de Justicia que, desde el punto de vista formal, el recurso de apelación no debe de ser la mera repetición de las alegaciones de la instancia y que la doctrina del Tribunal Supremo recuerda que la mera repetición de los argumentos esgrimidos en la primera instancia, esto es, sin someter a la debida crítica la sentencia apelada, resulte insuficiente desde la perspectiva de la prosperabilidad del recurso. Ahora bien, aunque es necesario que el recurso contenga una crítica a la sentencia que se recurre, no es imprescindible, ni la Ley lo exige, un formalismo como el que impone la técnica del recurso de casación, con identificación precisa y concreta de los moti-

vos en que se apoya y de las infracciones que se aprecian en la sentencia.

Sigue señalando la Sala que en la relación de puestos de trabajo se define con la mayor exactitud posible las funciones a ejercer por cada puesto, pero no puede prever las funciones que deban ser ejercidas ante una situación especial o de concreta necesidad. Dichas funciones se derivan de otras más generales que son inherentes al puesto concreto de que se trate.

Entiende la Sala respecto al jefe del Servicio de Recaudación del Ayuntamiento que la responsabilidad, dirección y capacidad de decisión que le atribuye la relación de puestos de trabajo incluye también la de preocuparse y dictar las instrucciones oportunas a los funcionarios de su unidad a fin de que el dinero se custodiara y entregara a la empresa de seguridad.

Afirma, asimismo, que el intento del recurrente de traer al proceso a otras personas como posibles responsables contables, provocando un litisconsorcio pasivo necesario, debió alegarse formalmente en la primera instancia, conforme prescribe el artículo 420 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

La Sala recoge un concepto amplio de cuentadante considerando como tal no sólo al que formalmente elabora y rinde una cuenta acreditativa de los caudales recibidos o cargados y justificativa de la inversión dada a los mismos, sino que también puede predicarse su condición respecto de cualquier persona que interviene en el proceso de la gestión o administración de los fondos públicos.

Continúa definiendo la Sala la culpa como la omisión de aquella diligencia que exija la naturaleza de la obligación y que corresponda a las circunstancias de las personas, el tiempo y el lugar. Añade, además, que la diligencia exigible a un gestor de fondos públicos es más intensa dada la especial naturaleza de los fondos que el gestor tiene a su cargo, de forma tal que debe responder de todo daño en los caudales públicos que fuera previsible.

Por último, afirma la Sala que la diligencia exigible a un gestor de fondos públicos le obliga a reforzar las medidas preventivas en los casos de carencias de medios o deficiencias en la organización.

■ SENTENCIA 7/10, de 15 de marzo. Recurso de apelación nº 21/09. Procedimiento de reintegro nº 29/06. Ramo de Entidades Locales, Ayuntamiento de Zahínos (Badajoz). Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.

La Sala de Justicia recuerda la naturaleza del recurso de apelación que por ser un recurso ordinario permite al Tribunal de Apelación la posibilidad de interpretar y aplicar las normas jurídicas con un criterio diferenciado, tanto de las partes como del órgano juzgador de instancia, y la de resolver confirmando, corrigiendo, enmendando o revocando lo decidido y recurrido, e incluso decidir lo mismo con fundamentación diferente, aunque siempre dentro del respeto al principio de congruencia y dentro del límite de las pretensiones de las partes.

Señala también la Sala que, en base al principio *iura novit curia*, puede traer a colación la normativa que sea aplicable al caso concreto a pesar de que no haya sido alegada por las partes.

Señala la Sala que es jurídicamente inaceptable pretender equiparar la pérdida de una subvención, con las consiguientes penalidades económicas que tal pérdida lleva aparejadas, con un acto de renuncia voluntaria a la subvención.

Continúa afirmando la Sala que la revocación de una subvención otorgada a un Ayuntamiento no supone *per se* la existencia de un alcance a pesar del obligado reintegro. Una cosa es que la subvención se encuentre bien revocada por la Administración concedente, y otra cosa que esa falta de ingresos, derivada de la precitada revocación, dé lugar a un supuesto de alcance.

La Sala entiende que no puede apreciarse culpa grave en la conducta del Alcalde, que no ordenó en el momento debido los pagos de las cotizaciones de la Seguridad Social a los trabajadores, tal y como exigía la subvención concedida, debido a que los servicios municipales competentes no pusieron en su conocimiento la procedencia de ordenar dichos pagos, así como de las consecuencias que para la Corporación municipal pudieran derivarse de su incumplimiento.

La Sala señala que se produce indefensión por el contenido incongruente de la sentencia de instancia en la que se apreció la existencia de alcance, apartándose de la *causa petendi* sustentadora de la pretensión del actor público, incurriendo en incongruencia *extra petitum*.

Asimismo, la Sala entiende que las bases de ejecución del presupuesto no pueden ser consideradas como autorización por parte del Pleno corporativo para el pago de unos incentivos y que el mero hecho de la existencia de crédito en una partida presupuestaria no equivale a una autorización para gastarlo.

Finalmente, la Sala recuerda que la entidad perjudicada tiene derecho al interés legal sobre el importe de los daños y perjuicios causados desde el día en que se irroguen los perjuicios.

■ SENTENCIA 8/10, de 17 de marzo. Recurso de apelación nº 3/07. Procedimiento de reintegro nº 41/03. Ramo de Corporaciones Locales, Boadilla del Monte (Madrid). Ponente: Excma. Sra. D<sup>a</sup> Ana María Pérez Tórtola.

La Sala de Justicia analiza los derechos a la tutela judicial efectiva y a la defensa, y señala respecto a la prueba que no hay indefensión en los casos en los que el juzgador ha admitido la práctica del medio de prueba solicitado y ha desplegado la actividad posible para superar todos los obstáculos que impedían la ejecución de dicho medio de prueba.

Señala también que la exigencia de fundamentación jurídica en las resoluciones está estrechamente vinculada a la tutela judicial efectiva, de forma que el respeto de esta última sólo se consigue introduciendo en las decisiones jurisdiccionales una motivación suficiente y adecuada, aunque dicha motivación contradiga lo alegado y pedido por alguna de las partes.

Continúa afirmando la Sala que, aunque la jurisdicción contable no es la competente para revisar el acuerdo del Pleno del Ayuntamiento que adoptó el Convenio Colectivo objeto del debate procesal, lo que obviamente corresponde a la jurisdicción contencioso-administrativa, sí puede, sin embargo, valorar si dicho acuerdo se ajustó a Derecho, pero como cuestión prejudicial, esto es, en los términos y con los límites previstos en el artículo 17 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo. Por tanto, este pronunciamiento se hace a los exclusivos efectos de la depuración de posibles responsabilidades contables, con una influencia jurídica limitada al ámbito de la jurisdicción del Tribunal de Cuentas y sin necesidad de un previo pronunciamiento en sede contencioso-administrativa.

Recoge la Sala la doctrina del Tribunal Supremo al señalar que la totalidad de las retribuciones que devengan los funcionarios públicos, incluidos los de la Administración Local, está sometida a la Ley, por lo que sólo pueden ser retribuidos por los conceptos en ella establecidos.

Se analiza el concepto de pagos indebidos, que incluye no sólo los que se realizan sin título que los justifique, sino también los que se satisfacen con fundamento en títulos jurídicamente insuficientes o irregulares.

Sigue afirmando la Sala que la mera existencia material de un contrato, convenio, pacto, resolución o acuerdo no implica necesariamente la corrección jurídica de los pagos que se derivan de ellos, pues si dichos títulos adolecen de vicios jurídicos relevantes no podrán constituirse en causa legal justificativa de las salidas de fondos que sean consecuencia de ellos.

Asimismo, señala la Sala que una cláusula contraria a Derecho, aunque esté incorporada a un Convenio Colectivo aprobado por acuerdo plenario de la Corporación, no puede constituir soporte jurídico suficiente para los pagos realizados con fundamento en la misma. Se trata de una estipulación convencional que, por su antijuricidad, constituye una mera apariencia formal de legalidad, desde luego insuficiente, para dar cobertura a unos pagos que, por esa razón, deben considerarse técnicamente como pagos indebidos.

En virtud del concepto amplio de alcance que mantiene la Sala, los pagos indebidos son un ilícito contable reconducible al concepto de alcance porque son pagos sin justificación por carecer de causa y, por tanto, subsumibles en la categoría descrita en el artículo 72.1 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

Se analiza, también, la concurrencia de todos los elementos que configuran la responsabilidad contable. La participación en la aprobación de la cláusula ilegal del Convenio con los funcionarios y la autorización, disposición y el reconocimiento de las obligaciones relativas a los gastos de los que derivaron los pagos indebidos son conductas incursas en negligencia grave. Respecto a esta culpa o negligencia se afirma que no desaparece porque el pago haya sido delegado, ya que esa delegación fue de la función de ordenación de pagos, pero no la autorización, disposición y reconocimiento de la obligación en los procedimientos de gasto.

Continúa señalando la Sala que tampoco atenúa la gravedad de la negligencia el hecho de que no conste en autos advertencia de la Intervención municipal y de los Servicios Jurídicos sobre la ilegalidad de los pagos y de la cláusula convencional en que se apoyaron, ya que el posible incumplimiento por parte de otros de las obligaciones que tienen atribuidas nunca puede constituir causa para que uno deje de atender las propias.

Entiende, además, la Sala que el rigor en la administración de los caudales públicos exige compensar las posibles limitaciones en la formación técnica jurídico-presupuestaria con la adopción de cautelas reforzadas (petición de informes, consulta de antecedentes, etc.).

Respecto a la no imposición de costas en la segunda instancia por haber sido estimado parcialmente el recurso, se fundamenta en que, de acuerdo con el artículo 85 de la LJCA, las pretensiones impugnatorias de las partes y la oposición a las mismas quedan fijadas en los escritos de interposición y oposición a los que se refieren los apartados 1 y 2 del citado precepto, debiendo entenderse el trámite de conclusiones en los estrictos términos del artículo 64.1 de ese mismo texto legal.

**Voto particular del Excmo. Sr. Consejero  
don Rafael M<sup>a</sup> Corona Martín**

Se afirma en este voto particular que los ordenadores de pagos actuaron conforme a derecho en el momento en que ordenaron los pagos del «complemento de paga extra», ya que tales pagos eran debidos en cuanto ejecución de un Convenio Colectivo plenamente eficaz y válido, el cual no había sido ni siquiera impugnado, es decir, tales pagos tenían un título válido que los justificaba, no estando suspendida en modo alguno su eficacia y, además, ni fueron reparados por el Interventor, ni se opuso tacha alguna por parte de los Servicios Jurídicos del Ayuntamiento.

Coincide el Consejero de Cuentas en declarar, a efectos prejudiciales, la nulidad del Convenio en lo referente al complemento de paga extra, y esa nulidad produce un desvanecimiento sobrevenido de la cobertura jurídica de los actos administrativos, pero eso no supone que queden viciados de nulidad. Es doctrina legal y consolidada por la jurisprudencia que la estimación de un recurso contencioso-administrativo interpuesto contra una disposición general en cuanto implique la declaración de nulidad de aquélla y su derogación, sin distinción del motivo que sirvió de fundamento para tal declaración, no afectará a los actos firmes dictados en aplicación de la misma antes de que la anulación haya alcanzado efectos generales, los cuales permanecerán subsistentes, tal y como establece el artículo 73 de la LJCA y que tiene su fundamento en el principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9 de la Constitución.

Se discrepa, así, en este voto particular con la calificación como indebidos de los pagos del «complemento de paga extra», puesto que si bien es cierto que se podrían calificar de indebidos en el sentido de carentes hoy de cobertura legal por haber sido anulado, a efectos prejudiciales, el artículo del Convenio que les servía de fundamento, también lo es que no están viciados de nulidad, son actos válidos aplicativos de un Convenio válido en el momento en que se dictaron

y dieron lugar, por tanto, a una salida justificada de efectivo de las arcas municipales.

## **2.2. Autos y resúmenes doctrinales**

■ AUTO de 2 de marzo de 2010. Recurso de apelación, nº 17/09. Procedimiento de reintegro nº 20/03. Ramo de Comunidades Autónomas (COGERSA, S. A.) Principado de Asturias. Ponente: Excm.a. señora D<sup>a</sup> Ana María Pérez Tórtola.

Afirma la Sala que para que se pueda ejercer la facultad de sustitución de la traba por uno de los cónyuges es preciso que se hayan embargado bienes gananciales y que la ejecución se siguiera a causa de deudas propias del otro cónyuge. Si el cónyuge no deudor optare por pedir la disolución de la sociedad conyugal, el Tribunal, oídos los cónyuges, resolverá lo procedente sobre división del patrimonio y, en su caso, acordará que se lleve a cabo con arreglo a lo dispuesto en la ley, suspendiéndose entre tanto la ejecución en lo relativo a los bienes comunes.

Analiza la Sala el concepto de indefensión que exige que se haya producido un perjuicio real y efectivo para la posición jurídica y los intereses del afectado. El derecho de defensa no implica que el juez coincida con la valoración de las pruebas de una de las partes, ni el derecho a obtener una resolución favorable a sus pretensiones, pero sí lleva consigo el derecho a obtener una resolución fundada en Derecho.

■ AUTO de 2 de marzo de 2010. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, nº 41/09. Actuaciones previas nº 195/08. Ramo de Entidades Locales, Santa Cruz de Tenerife (Ayuntamiento de Villa de Mazo). Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.

Afirma la Sala que el recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988 es un recurso especial y sumario que sólo se puede interponer por los motivos fijados taxativamente por la Ley y cuyo objeto no es abordar la existencia de responsabilidad contable, ya que eso es competencia exclusiva de los órganos de la jurisdicción contable.

Se recoge el concepto de indefensión que ha de ser material y no simplemente formal, es decir, que el vicio en el que se haya incurrido debe haber ocasionado al perjudicado una limitación o minoración real y efectiva de sus posibilidades de defensa.

En este sentido, entiende la Sala que no existe indefensión cuando en el Acta de Liquidación Provisional no se da respuesta a todas las alegaciones que le hayan planteado los interesados. No existe un

deber de pronunciamiento sobre la totalidad de las alegaciones que puedan efectuarse durante la tramitación de las actuaciones previas, ni se puede reprochar al Acta de Liquidación Provisional el que no se haga en ella manifestación alguna de las referidas alegaciones, como tampoco puede entenderse vulnerado el artículo 24 de la Constitución. Las actuaciones previas no constituyen un procedimiento contradictorio, ni participan de la potestad sancionadora, ni mucho menos tienen carácter jurisdiccional. No existe un «deber de congruencia» del Acta de Liquidación con las alegaciones de las partes porque, sencillamente, no existen pretensiones de parte.

Sigue afirmando la Sala que las actuaciones previstas en el artículo 47 de la Ley 7/88 tienen una finalidad preparatoria del proceso y sirven para dar cobertura a las medidas cautelares que el delegado instructor ha de adoptar por imperativo legal. Sin embargo, el delegado instructor no tiene el deber de adoptar todas las diligencias solicitadas, ya que no nos hallamos ante un proceso contradictorio.

Finalmente, la Sala recuerda que el requerimiento de depósito o afianzamiento es una típica medida cautelar de aseguramiento que en nada afecta a la ulterior determinación de la responsabilidad contable en sus diferentes grados y modalidades.

■ AUTO de 2 de marzo de 2010. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, nº 47/09. Actuaciones previas nº 75/08. Ramo de Entidades Locales, Ayuntamiento de O Saviñao (Lugo). Ponente: Excmo. señor D. Rafael María Corona Martín .

Señala la Sala que el recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988 es un recurso especial y sumario por razones materiales. Como tal sólo puede interponerse por los motivos tasados fijados en dicho artículo y tiene por finalidad evitar la posible indefensión que se le pueda causar al interesado en esta fase no contradictoria. Dicha indefensión ha de ser material y suponer para el afectado una limitación real de su derecho a la defensa. Su objeto no es abordar las cuestiones de fondo sobre la existencia de responsabilidad contable, lo cual no sólo excedería de lo dispuesto en el artículo 48.1 de la citada Ley, sino que también alteraría el reparto de competencias entre los órganos de la jurisdicción contable.

Analiza la Sala el concepto de indefensión conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional, que exige que se haya producido un perjuicio real y efectivo para la posición jurídica y los intereses del afectado.

Continúa afirmando que es en el proceso jurisdiccional que necesariamente sucede a las actuaciones previas donde se van a desarrollar con plenas garantías las alegaciones y pruebas de las partes y donde se va a dictar la resolución fundada que otorgue la efectiva tutela en el orden contable.

Entiende la Sala de Justicia que las actuaciones previas no constituyen un juicio contradictorio ni están orientadas a obtener resoluciones de tipo interlocutorio.

Finalmente, señala la Sala que el requerimiento de pago es una medida cautelar que el delegado instructor ha de adoptar por imperativo del artículo 47.1. f) de la Ley 7/88.

■ AUTO de 2 de marzo de 2010. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, nº 48/09. Actuaciones previas nº 75/08. Ramo de Entidades Locales, Ayuntamiento de O Saviñao (Lugo). Ponente: Excmo. señor D. Felipe García Ortiz.

Afirma la Sala que el recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988 es un recurso especial y sumario que sólo se puede interponer por los motivos fijados taxativamente por la Ley en el que no se ha de entrar a conocer del fondo del asunto sometido a enjuiciamiento contable, puesto que ello significaría invadir el ámbito de competencias atribuido *ex lege* a los Consejeros de Cuentas como órganos de primera instancia.

Se analiza también el concepto de indefensión, que ha de ser material y no meramente formal, esto es, que debe existir un defecto que haya causado un perjuicio real y efectivo.

Entiende la Sala que el delegado instructor debe realizar las actuaciones previas y preparatorias cuya finalidad es acreditar de manera suficiente si los hechos, provisionalmente y sin perjuicio de la prueba ulterior a celebrar en la fase jurisdiccional, pueden ser calificados de alcance, así como también identificar a los presuntos responsables, con la doble finalidad de facilitar el ejercicio de las acciones oportunas de reintegro u oposición a ellos y la adopción de las medidas cautelares.

Por último, señala la Sala que cualquier valoración del delegado instructor que excediera de los límites del artículo 47 de la Ley 7/88, incluido el elemento volitivo de los presuntos responsables, estaría invadiendo las competencias de los órganos jurisdiccionales de primera instancia.

■ AUTO de 2 de marzo de 2010. Recurso de queja nº 49/09. Diligencias preliminares nº 114/09. Ramo de Entidades Locales, Ayunta-

miento de Huelva. Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael María Corona Martín.

Entiende la Sala de Justicia que sólo puede darse un conflicto positivo de competencias en aquellos casos en los que hay dos procesos abiertos en dos jurisdicciones distintas sobre unos mismos hechos. Sin embargo, en el presente caso nunca hubo un proceso abierto ante la jurisdicción contable, por lo que el conflicto no puede plantearse, y mucho menos cuando el otro proceso, abierto ante la jurisdicción civil, terminó por medio de sentencia firme.

Por último, señala la Sala que sólo cuando el conflicto de competencia se plantea en debida forma, es decir, cuando hay un proceso abierto, tienen la condición de partes legitimadas los que intervienen en el proceso, pero si no existe ese proceso tampoco puede haber partes legitimadas.

■ AUTO de 2 de marzo de 2010. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, nº 1/10. Actuaciones previas nº 65/08. Ramo de Entidades Locales, Ayuntamiento de Lorquí (Murcia). Ponente: Excmo. Sr. D. Javier Medina Guijarro.

Analiza la Sala la naturaleza del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, que es un recurso especial y sumario cuyo objeto no es abordar cuestiones de fondo sobre la existencia, o no, de responsabilidad contable y que sólo es posible por los motivos taxativamente contemplados en dicho artículo.

Respecto de la indefensión, la Sala acoge el concepto de indefensión material que el Tribunal Constitucional subordina a la concurrencia de los siguientes requisitos: de una parte, las situaciones de indefensión han de valorarse según las circunstancias de cada caso; de otra, la indefensión prohibida en el artículo 24.1 de la Constitución debe llevar consigo el menoscabo del derecho a la defensa y el perjuicio real y efectivo para los intereses del afectado, y, finalmente, que el artículo 24.1 de la Constitución no protege situaciones de simple indefensión material en que razonablemente se haya podido causar un perjuicio a los recurrentes.

Afirma la Sala que el delegado instructor debe dar cumplimiento a lo previsto en el artículo 47 de la Ley 7/88 y su función debe terminar con una declaración provisional que se refiera a la existencia o no de alcance en los hechos que han sido sometidos a su consideración. Pero la valoración del grado de culpabilidad de los presuntos responsables corresponderá, en su caso, al órgano jurisdiccional en el eventual procedimiento de reintegro por alcance que pueda incoarse.

Continúa señalando la Sala que las actuaciones previas no constituyen un juicio contradictorio ni están orientadas a obtener resoluciones declarativas de responsabilidad contable.

Por último, afirma la Sala que si las partes legitimadas para comparecer en el Acta de Liquidación Provisional no están de acuerdo con las valoraciones y conclusiones a las que llega el delegado instructor, la posible oposición de las partes personadas deberá ser ejercitada en el juicio contable que se incoe y corresponderá al juez de lo contable dirimir la contienda.

■ AUTO de 10 de marzo de 2010. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, nº 50/09. Actuaciones previas nº 94/09. Ramo de Entidades Locales, Ayuntamiento de Alcalá de Xivert (Castellón). Ponente: Excelentísimo Sr. D. Javier Medina Guijarro.

La Sala de Justicia, después de recordar la naturaleza del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88 como un recurso especial y sumario, que sólo puede interponerse por los motivos taxativamente fijados por el artículo 48.1 de la Ley 7/88, precisa los límites de la actividad instructora del delegado instructor. En este sentido, entiende que la actividad indagatoria que debe desarrollar el delegado instructor ha de ser la que estime adecuada para poder realizar un análisis suficiente, aunque sea provisional, de los hechos denunciados y de su imputación, y que los límites de dicha actividad están en el propio objetivo que le atribuye el legislador, no pudiendo llegar a una exhaustividad o profundidad que las convierta en una anticipación de la fase probatoria que la ley prevé para la primera instancia procesal.

Consecuentemente con esto, entiende la Sala que no se cercena la posibilidad de que se produzca la defensa plena de los derechos de las partes en el ámbito del proceso jurisdiccional que, eventualmente, pueda suceder a las actuaciones previas.

Por último, señala la Sala que el Acta de Liquidación Provisional no vincula a los interesados, que pueden solicitar la incoación del oportuno procedimiento contable al margen de las conclusiones alcanzadas en las actuaciones previas por el delegado instructor.

■ AUTO de 14 de abril de 2010. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, nº 8/10. Actuaciones previas nº 101/09. Ramo de Organismos Autónomos, Consejo de la Juventud de España, Madrid. Ponente: Excma. Sra. D<sup>a</sup>. Ana M<sup>a</sup> Pérez Tórtola.

Afirma la Sala que el recurso del artículo 48.1 de la LFTCU es un recurso especial y sumario por la materia que sólo puede interponerse por los motivos del propio artículo 48.1 y cuyo objeto y finalidad

no es abordar la cuestión de fondo de si existe o no la responsabilidad contable de una o varias personas.

Señala la Sala de Justicia que no dar respuesta a las alegaciones de los interesados puede generar indefensión, pero que ésta no existe si el delegado instructor analiza y responde a dichas cuestiones con argumentos suficientemente motivados; todo ello sin perjuicio de que las conclusiones de la instrucción no vinculen a los órganos de la jurisdicción contable llamados a decidir en fase jurisdiccional.

### 3. FISCALIZACIONES

■ RESOLUCIÓN de 29 de septiembre de 2009, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la contratación celebrada durante el ejercicio 2005 por las entidades sometidas al texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (*BOE*, número 4, de 5 de enero de 2010).

■ RESOLUCIÓN de 29 de septiembre de 2009, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización del Ayuntamiento de Castro Urdiales, ejercicios 2004 y 2005 (*BOE*, nº 4, de 5 de enero de 2010).

■ RESOLUCIÓN de 29 de septiembre de 2009, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de la organización y de los procedimientos de supervisión sobre las entidades de crédito, seguros y servicios de inversión y de la coordinación entre los organismos supervisores y con la Agencia Estatal de Administración Tributaria (*BOE*, nº 4, de 5 de enero de 2010).

■ RESOLUCIÓN de 28 de octubre de 2009, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la actividad desarrollada por la entidad Infraestructuras y Equipamientos Hispalenses, S. A., en los años 2003 a 2005 (*BOE*, nº 4, de 5 de enero de 2010).

RESOLUCIÓN de 28 de octubre de 2009, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Compañía Española de Financiación y Desarrollo, ejercicio 2004 (*BOE*, nº 4, de 5 de enero de 2010).

■ RESOLUCIÓN de 28 de octubre de 2009, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en

relación con el Informe de fiscalización del préstamo concedido por el ICO a ERCROS, destinado a la ampliación de capital de FESA (*BOE*, nº 4, de 5 de enero de 2010).

■ RESOLUCIÓN de 28 de octubre de 2009, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización del programa presupuestario 223A «Protección Civil», ejercicio 2004 (*BOE*, nº 4, de 5 de enero de 2010).

■ INFORME elaborado por el Tribunal de Cuentas en relación a la fiscalización sobre la situación a 31 de diciembre de 2006 de los compromisos establecidos en el contrato de compraventa de Interinvest, S. A., suscrito entre SEPI y Air Comet, S. A (*BOE*, nº 4, de 5 de enero de 2010).

■ RESOLUCIÓN de 28 de octubre de 2009, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Dirección General de Bellas Artes y Bienes Culturales, ejercicio 2004 (*BOE*, nº 17, de 20 de enero de 2010).

■ RESOLUCIÓN de 28 de octubre de 2009, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la ejecución presupuestaria de los capítulos 6. «Inversiones reales» y 7, «Transferencias de capital» de los Ministerios de Fomento, de Medio Ambiente y de Agricultura, Pesca y Alimentación, ejercicios 2002 y 2003 (*BOE*, nº 17, de 20 de enero de 2010).

■ RESOLUCIÓN de 28 de octubre de 2009, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de los gastos aplicados por determinados ministerios y organismos autónomos a los subconceptos presupuestarios «Publicidad y propaganda», «Estudios y trabajos técnicos», «Trabajos realizados por otras empresas y profesionales en el exterior» y «Otros», ejercicios 2002 y 2003 (*BOE*, nº 17, de 20 de enero de 2010).

■ ACUERDO de 29 de septiembre de 2009, adoptado por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de INISAS, ejercicio 2003 (*BOE*, nº 26, de 30 de enero de 2010).

■ ACUERDO de 29 de septiembre de 2009, adoptado por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la contratación celebrada

durante 2004 por las entidades del sector público estatal sometidas a los procedimientos de contratación establecidos en el texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (*BOE*, número 26, de 30 de enero de 2010).

■ **RESOLUCIÓN** de 25 de noviembre de 2009, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de las actividades desarrolladas por la Sociedad Estatal Expoagua Zaragoza 2008, S. A., desde su constitución en abril de 2005 hasta la finalización de la Exposición Internacional de Zaragoza (*BOE*, nº 39, de 13 de febrero de 2010).

■ **INFORME DE FISCALIZACIÓN**, elaborado por el Tribunal de Cuentas, relativo a la fiscalización de la Universidad de Extremadura, ejercicios 2004 y 2005 (*BOE*, nº 39, de 13 de febrero de 2010).

■ **INFORME DE FISCALIZACIÓN**, elaborado por el Tribunal de Cuentas, relativo a la fiscalización de la Universidad de La Rioja, ejercicios 2004 y 2005 (*BOE*, nº 39, de 13 de febrero de 2010).

■ **INFORME DE FISCALIZACIÓN**, elaborado por el Tribunal de Cuentas, relativo a la fiscalización de la Universidad de Oviedo, ejercicio 2004 (*BOE*, nº 39, de 13 de febrero de 2010).

■ **INFORME DE FISCALIZACIÓN**, elaborado por el Tribunal de Cuentas, relativo a la fiscalización de la Universidad Politécnica de Cartagena, ejercicios 2004 y 2005 (*BOE*, nº 39, de 13 de febrero de 2010).

■ **RESOLUCIÓN** de 25 de noviembre de 2009, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de las Universidades Públicas, ejercicio 2003 (*BOE*, nº 55, de 4 de marzo de 2010).



# Segundo cuatrimestre del año 2010

---

Javier Medina Guijarro  
José Antonio Pajares Giménez

## INTRODUCCIÓN

Siguiendo similar metodología a la de los números anteriores, ofrecemos en esta sección al lector interesado en ello una información de carácter general sobre la legislación y la jurisprudencia más relevante producida en el segundo cuatrimestre del año, en relación con las materias que directa o indirectamente afectan a la actividad económico-financiera del sector público, así como sobre las fiscalizaciones aprobadas por el Pleno del Tribunal y publicadas en el *Boletín Oficial del Estado*.

En la primera parte, «Legislación y otros aspectos», constan, sistemáticamente ordenadas, Leyes del Estado y, en su caso, autonómicas, Decretos u Órdenes ministeriales y demás Resoluciones. La información que se proporciona consiste en el enunciado de la disposición y en la referencia del periódico oficial donde se publica, para facilitar su consulta.

La segunda parte, «Jurisprudencia», recoge, principalmente, las resoluciones dictadas por la Sala de Justicia de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal, figurando una breve descripción de su fundamentación jurídica. También se hace mención, cuando procede, de las sentencias y autos pronunciados por el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo en materias que afecten al Tribunal de Cuen-

tas, así como de las cuestiones y recursos de inconstitucionalidad que, por su relevancia, merecen citarse.

La tercera parte refleja las «Fiscalizaciones» del Tribunal de Cuentas, incluyendo, en su caso, la resolución aprobada por la Comisión Mixta en relación con el resultado fiscalizador que se trate, con el *Boletín Oficial* de su publicación.

## 1. LEGISLACIÓN Y OTROS ASPECTOS

### 1.1. Leyes estatales

■ LEY 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas; la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria (*BOE*, nº 159, de 1 de julio de 2010).

■ LEY 34/2010, de 5 de agosto, de modificación de las Leyes 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, 31/2007, de 30 de octubre, sobre procedimientos de contratación en los sectores del agua, la energía, los transportes y los servicios postales, y 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa para adaptación a la normativa comunitaria de las dos primeras (*BOE*, nº 192, de 9 de agosto de 2010).

### 1.2. Leyes autonómicas

#### 1.2.1. Comunidad Autónoma de Cantabria

■ LEY 5/2010, de 6 de julio, de modificación parcial de la Ley 5/2009, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Cantabria para el año 2010 (*BOE*, nº 182, de 28 de julio de 2010).

#### 1.2.2. Comunidad Autónoma de Cataluña

■ LEY 12/2010, de 19 de mayo, del Consejo de Gobiernos Locales (*BOE*, nº 145, de 15 de junio de 2010).

■ DECRETO-LEY 3/2010, de 29 de mayo, de medidas urgentes de contención del gasto y en materia fiscal para la reducción del déficit público (*BOE*, nº 156, de 28 de junio de 2010).

■ LEY 18/2010, de 7 de julio, de la Sindicatura de Cuentas (BOE, número 165, de 8 de julio de 2010).

### 1.2.3. Comunidad Foral de Navarra

■ LEY FORAL 11/2010, de 2 de junio, de Cuentas Generales de Navarra de 2008 (BOE, nº 156 de 28 de junio de 2010).

■ LEY FORAL 12/2010, de 11 de junio, por la que se adaptan a la Comunidad Foral de Navarra las medidas extraordinarias para la reducción del déficit público (BOE, nº 156 de 28 de junio de 2010).

### 1.2.4. Comunidad Autónoma del País Vasco

■ LEY 3/2010, de 24 de junio, de modificación de la Ley por la que se aprueban los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Euskadi para el ejercicio 2010 (BOE, nº 183, de 29 de julio de 2010).

### 1.2.5. Comunidad Autónoma de Valencia

■ LEY 4/2010, de 14 de mayo, por el que se establece la aplicación al municipio de Torrent del régimen de organización de los municipios de gran población (BOE, nº 140, de 9 de junio de 2010).

■ LEY 7/2010, de 8 de junio, por la que se establece la aplicación al municipio de Orihuela del régimen de organización de los municipios de gran población (BOE, nº 156, de 28 de junio de 2010).

■ LEY 8/2010, de 23 de junio, de régimen local de la Comunidad Valenciana (BOE, nº 178, de 23 de julio de 2010).

## 1.3. Reales Decretos

■ REAL DECRETO 718/2010, de 28 de mayo, por el que se modifican el Real Decreto 795/1989, de 23 de junio, por el que se regula la organización y funcionamiento del Instituto de Astrofísica de Canarias; el Estatuto del Instituto Español de Oceanografía, aprobado por Real Decreto 1950/2000, de 1 de diciembre; el Estatuto del Instituto Nacional de Investigación y Tecnología Agraria y Alimentaria, aprobado por Real Decreto 1951/2000, de 1 de diciembre; el Estatuto del Centro de Investigaciones Energéticas, Medioambientales y Tecnológicas, aprobado por Real Decreto 1952/2000, de 1 de diciembre; el Estatuto del Instituto Geológico y Minero de España, aprobado por Real Decreto 1953/2000, de 1 de diciembre, y el Esta-

tuto de la Agencia Estatal Consejo Superior de Investigaciones Científicas, aprobado por el Real Decreto 1730/2007, de 21 de diciembre (*BOE*, nº 139, de 8 de junio de 2010).

■ REAL DECRETO 763/2010, de 11 de junio, por el que se modifica el Real Decreto 639/2009, de 17 de abril, que establece las Comisiones Delegadas del Gobierno (*BOE*, nº 143, de 12 de junio de 2010).

■ REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (*BOE*, nº 161, de 3 de julio de 2010).

■ REAL DECRETO-LEY 11/2010, de 9 de julio, de órganos de gobierno y otros aspectos del régimen jurídico de las Cajas de Ahorros (*BOE*, nº 169, de 13 de julio de 2010).

#### **1.4. Órdenes ministeriales y Circulares**

■ ORDEN EHA/1160/2010, de 29 de abril, por la que se modifican: la Orden de 1 de febrero de 1996, por la que se aprueban los documentos contables a utilizar por la Administración General del Estado; la Instrucción de Operatoria Contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado, aprobada por Orden de 1 de febrero de 1996, y la Orden HAC/1300/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración General del Estado (*BOE*, nº 111, de 7 de mayo de 2010).

■ CORRECCIÓN DE ERRORES de la Orden EHA/1160/2010, de 29 de abril, por la que se modifican: la Orden de 1 de febrero de 1996, por la que se aprueban los documentos contables a utilizar por la Administración General del Estado; la Instrucción de Operatoria Contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado, aprobada por Orden de 1 de febrero de 1996, y la Orden HAC/1300/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración General del Estado (*BOE*, nº 117, de 13 de mayo de 2010).

■ ORDEN TIN/1402/2010, de 28 de mayo, por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos de la Seguridad Social para el ejercicio 2011 (*BOE*, nº 133, de 1 de junio de 2010).

■ ORDEN TIN/1483/2010, de 2 de junio, por la que se determinan las condiciones para la materialización de los fondos depositados en la cuenta especial del Fondo de Prevención y Rehabilitación (*BOE*, número 139, de 8 de junio de 2010).

■ ORDEN EHA/1813/2010, de 23 de junio, por la que se modifica la Orden de 2 de junio de 1994, por la que se desarrolla la estructura de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (*BOE*, número 164, de 7 de julio de 2010).

■ ORDEN PRE/1814/2010, de 2 de julio, por la que se modifica la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias (*BOE*, nº 164, de 7 de julio de 2010).

■ ORDEN EHA/1847/2010, de 7 de julio, por la que se declara la insuficiencia de medios de la Intervención General de la Administración del Estado, que justifica la contratación con empresas privadas de auditoría (*BOE*, nº 166, de 9 de julio de 2010).

■ ORDEN EHA/2043/2010, de 22 de julio, por la que se regula el procedimiento de remisión de las cuentas anuales y demás información que las entidades del sector público empresarial y fundacional del Estado han de rendir al Tribunal de Cuentas, y de la información de carácter anual y trimestral a remitir a la Intervención General de la Administración del Estado (*BOE*, nº 183, de 29 de julio de 2010).

### 1.5. Acuerdos y Resoluciones

■ RESOLUCIÓN de 30 de abril de 2010, conjunta de la Intervención General de la Administración del Estado y de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, sobre el procedimiento para la realización de ciertos pagos a través de agentes mediadores (*BOE*, nº 113, de 8 de mayo de 2010).

■ CUARTA ACTA de corrección de errores del Tratado de Lisboa por la que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, hecho en Lisboa el 13 de diciembre de 2007 (*BOE*, nº 133, de 1 de junio de 2010).

■ RESOLUCIÓN de 27 de mayo de 2010, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 8/2010, de 20 de mayo, por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público (*BOE*, nº 133, de 1 de junio de 2010).

■ RESOLUCIÓN de 23 de junio de 2010, de la Secretaría General del Tribunal de Cuentas, por la que se amplía el ámbito de funcionamiento del Registro Telemático del Tribunal de Cuentas para

la recepción de las cuentas de las entidades estatales de Derecho público (BOE, nº 156 de 28 de junio de 2010).

## 2. JURISPRUDENCIA. TRIBUNAL DE CUENTAS. SALA DE JUSTICIA

### 2.1. Sentencias y resúmenes doctrinales

■ SENTENCIA 9/10, de 17 de mayo. Recurso de apelación número 52/09. Procedimiento de reintegro nº 105/08. Ramo de Entidades Locales, Junta Vecinal de Villamoros de Mansilla (León). Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.

Analiza la Sala de Justicia la naturaleza del recurso de apelación señalando que es un recurso ordinario, un *novum iudicium*, en el que la Sala puede entrar a conocer de todas las cuestiones planteadas dentro del respeto al principio de congruencia, pero la narración de los hechos en los que se apoya el fallo y la correlativa valoración de la prueba son competencia del juez de instancia y deben prevalecer frente a las simples alegaciones de parte.

Continúa afirmando que en el proceso contable rige el principio civil de carga de la prueba, regulado en el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, y que las consecuencias perjudiciales de la falta de prueba han de recaer en aquel a quien correspondía la carga de la misma, pues si existe prueba en los autos nada importa quién la haya llevado a los mismos o, lo que es lo mismo, sólo si los hechos carecen de certeza entra en juego el *onus probandi*. En el proceso contable corresponde al demandante la prueba de la existencia del alcance en los fondos públicos, y al demandado la prueba de los hechos que impiden, desvirtúan o extinguen la existencia de dicho alcance.

Por último, señala la Sala que si no hay un daño efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a bienes y derechos determinados de titularidad pública, no puede existir responsabilidad contable. En este sentido, entiende la Sala que la invocación del quebrantamiento de normas presupuestarias y de existencia de irregularidades en la tramitación de pagos no es suficiente para declarar la existencia de responsabilidad contable, cuyo contenido es el de una responsabilidad patrimonial o reparadora, entendida como subespecie de la responsabilidad civil, y que no tiene carácter de responsabilidad sancionadora ni tampoco tiene por objeto la censura de la gestión de los caudales públicos.

■ SENTENCIA 10/10, de 24 de mayo. Recurso de apelación nº 5/10. Procedimiento de reintegro nº 57/07. Ramo de Entidades Locales,

Ayuntamiento de Noia (La Coruña). Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.

Afirma la Sala de Justicia que la jurisdicción contable es compatible con la jurisdicción penal y que esa compatibilidad no presupone, en modo alguno, que la actuación de ambas jurisdicciones sobre unos mismos hechos suponga una infracción del principio constitucional de *non bis in idem*, ya que los dos procesos tienen una finalidad distinta.

Continúa señalando la Sala que la jurisprudencia ha fijado dos límites a esa compatibilidad, cuales son el de respeto a la fijación y declaración de los hechos probados por el orden jurisdiccional penal y la determinación de su autoría, pues si se dieran pronunciamientos contradictorios sobre estos dos aspectos se estarían vulnerando los principios de seguridad jurídica y de cosa juzgada y, además, se iría contra la más elemental lógica jurídica.

Se señala también en esta sentencia que el Tribunal de Cuentas tiene competencia para determinar las consecuencias civiles del delito de malversación de caudales públicos, así como para declarar la responsabilidad contable en los casos de pronunciamientos penales previos sobre responsabilidades civiles; eso sí, teniendo presente en el procedimiento ejecutorio contable los abonos que se hubieran podido realizar a fin de evitar duplicidades en el resarcimiento de los daños y perjuicios al erario público.

Sigue analizando la Sala la función de los intereses de demora, que es la indemnización de los daños y perjuicios que pueden ser imputables a la demora en el cumplimiento de una prestación obligacional, consistente en una cantidad de dinero, ya que la tutela judicial efectiva exige no sólo que se cumpla el fallo, sino que se consiga la *restitutio in integrum*. Para su cómputo los intereses deben venir referidos al lapso temporal, que principia el día en que la obligación de entrega debió cumplirse y finaliza cuando el acreedor es finalmente restituido del dinero debido, siendo de aplicación la teoría general de las obligaciones contenida en el Título I del Libro IV del Código Civil (arts. 1101, 1106 y 1108).

Por último, señala la Sala que el hecho de que se hubiese consignado una cantidad a disposición del órgano de la jurisdicción penal no es motivo para cancelar el aval presentado en sede contable y que corresponderá al órgano de instancia, en función de la secuencia de la ejecutoria que habrá de tramitarse sobre las declaraciones condenatorias de la sentencia impugnada, la resolución acerca de la cance-

lación del referido aval, que cumple precisamente la función de asegurar la efectividad de la sentencia.

■ SENTENCIA 11/10, de 7 de junio. Recurso de apelación nº 34/09. Procedimiento de reintegro nº 85/06. Ramo de Corporaciones Locales, Ayuntamiento de Móstoles. Ponente: Excmo. Sr. D. Javier Medina Guijarro.

Analiza la Sala la naturaleza del recurso de apelación señalando que la valoración de la prueba es competencia del juzgador de instancia y, por ello, frente al juicio valorativo de la resolución impugnada no pueden oponérsele, sin más, ni mucho menos prevalecer, meras alegaciones de parte, máxime si sólo se basan en simples apreciaciones subjetivas carentes de soportes documentales y probatorios racionales y fehacientes. El respeto al principio de inmediación obliga a la Sala a partir de los hechos y valoraciones realizadas por el juzgador de instancia en cuya presencia se practicaron las diversas pruebas admitidas, sin perjuicio de la facultad de revisar las mismas, pero sólo si los juicios emitidos aparecen claramente como infundados, irracionales o arbitrarios.

Recoge la Sala el concepto de cuentadante, que se determina por el dato objetivo de la obligación de rendir cuentas, que deriva de la gestión, recaudación o manejo de recursos públicos, con independencia de la relación que a efectos administrativos exista con quien maneja esos fondos y de la categoría profesional que tenga.

Señala, asimismo, la Sala que son fondos públicos, y están por ello sujetos al régimen de contabilidad del Capítulo III del Título VI de la Ley de Haciendas Locales, los ingresos de taquilla, aunque se hubiese acordado con las compañías teatrales la cesión de dichas taquillas como contraprestación de las representaciones teatrales, por lo que esos importes debieron ser ingresados en la tesorería de la Corporación.

Continúa analizando la Sala la existencia de una actuación dolosa o gravemente culposa o negligente y el necesario nexo de causal entre el perjuicio ocasionado y la actuación del declarado responsable contable para declarar la existencia de responsabilidad contable.

Se afirma en esta resolución que en la jurisdicción contable no tiene aplicación el principio de presunción de inocencia, sino el de carga de la prueba.

Por último, analiza la Sala el principio del vencimiento objetivo en materia de imposición de costas en la instancia, salvo que el Tribunal aprecie, y así se razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho

o de derecho, lo que permite al Consejero de Cuentas la modificación del citado principio general, siempre que se razone debidamente, apreciando y señalando las circunstancias excepcionales que conducen a ella.

### **Voto particular del Excmo. Sr. Consejero D. Felipe García Ortiz**

Se discrepa en este voto particular del criterio de la mayoría en cuanto a la valoración de la prueba y se muestra conforme con el criterio de la Consejera de instancia, teniendo en cuenta, para ello, el principio de valoración conjunta de la prueba practicada y la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes en litigio. Se recoge en este voto que esta valoración de la prueba, así como la mayor relevancia de una frente a otra, es criterio soberano del órgano de instancia, al que compete interpretar el alcance de cada una de las pruebas conforme a las reglas de la lógica y de la sana crítica.

Se señala en este voto particular respecto a la carga de la prueba que para que sea de aplicación el artículo 217 LEC es necesario que concurren los requisitos consistentes en: *a)* Existencia de un hecho precisado de prueba y controvertido; *b)* Que el hecho sea necesario para resolver una cuestión litigiosa; *c)* Que se trate de un hecho que se declare no probado bien por falta total de prueba, bien por no considerarse suficiente la practicada, sin que exista una norma que establezca la tasa o dosis de prueba necesaria; *d)* Que se atribuyan las consecuencias desfavorables de la falta de prueba a una parte a quien no incumbía la prueba. Y continúa afirmándose que no cabe aducir infracción de la carga de la prueba para denunciar una falta de prueba o dosis insuficiente cuando el juzgador declara probado un hecho y, por último, que puede haber error patente o arbitrariedad, pero ello afecta a la motivación y no a la carga de la prueba.

■ SENTENCIA 12/10, de 1 de julio. Recurso de apelación nº 33/09. Procedimiento de reintegro nº 94/07. Ramo de Comunidades Autónomas, Junta de Andalucía (Huelva). Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael María Corona Martín.

Analiza la Sala de Justicia la prescripción como limitación al ejercicio tardío de los derechos en beneficio de la seguridad jurídica que debe sujetarse a un tratamiento restrictivo, de tal modo que en cuanto se manifieste el *animus conservandi* deberá entenderse que queda correlativamente interrumpido el *tempus praescriptionis*. Sigue señalando que en el caso de las subvenciones el hecho determinante del daño a efectos del inicio del cómputo de la prescripción no es el mo-

mento en que se acuerda conceder la subvención, sino cuando se percibe una cantidad para una determinada finalidad que no es cumplida o justificada en debida forma, lo que origina la obligación de su reintegro. También afirma que no es de aplicación en esta materia lo previsto en la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, ya que la prescripción en el ámbito de la responsabilidad contable está expresamente regulada en la Ley 7/88.

Asimismo recoge la Sala cuál es la naturaleza del recurso de apelación y la vigencia del principio civil de carga de la prueba en el ámbito de la responsabilidad contable, señalando que la aplicación del principio del *onus probandi* es necesaria en las contiendas en que efectuada una actividad probatoria los hechos han quedado inciertos.

Continúa señalando la Sala que es compatible la actuación de la jurisdicción contable y de la contencioso-administrativa, y en concreto, respecto del enjuiciamiento en materia de subvenciones, afirma que los perceptores de subvenciones pueden incurrir en responsabilidad contable cuando ocasionen un menoscabo en los caudales públicos y concurren los demás requisitos que establece la Ley, por lo que desde esta perspectiva cabe concluir que no está condicionada la jurisdicción contable a lo resuelto por la jurisdicción contencioso-administrativa.

Recoge la Sala cuál es la esencia de principio de no indefensión, entendiendo que ésta se produce cuando se limitan los medios de defensa o se impide la aplicación efectiva del principio de contradicción por la indebida actuación de los órganos judiciales.

También analiza la Sala el concepto de responsabilidad contable, que tiene naturaleza civil o reparadora de los daños y perjuicios causados en los fondos públicos por quienes los utilizan o manejan, y, por ello, su declaración y exigencia está totalmente exenta de aspectos sancionadores o punitivos.

Por último, se pronuncia la Sala en esta resolución sobre la necesidad de la previsibilidad como elemento esencial para graduar la culpa o negligencia y que la diligencia exigible ha de determinarse, en principio, según la clase de actividad de que se trate y de la que pueda esperarse de persona normalmente razonable y sensata perteneciente a la esfera técnica del caso. Así, en el ámbito contable, se ha venido exigiendo al gestor de fondos públicos una especial diligencia en el cumplimiento de las obligaciones de custodia, justificación y rendición de cuentas, en cuanto su incumplimiento da lugar a una conducta generadora de daños y perjuicios que puede considerarse socialmente reprochable, debiendo ponderarse la diligencia exigible a

este gestor de fondos públicos en cada caso concreto atendiendo a las circunstancias concurrentes en el mismo.

■ SENTENCIA 13/10, de 1 de julio. Recurso de apelación nº 45/09. Procedimiento de reintegro nº 6/07. Ramo de Sociedades Estatales (Correos y Telégrafos), Ibiza (Baleares). Ponente: Excm.a. Sra. D<sup>a</sup> Ana María Pérez Tórtola.

Señala la Sala de Justicia cuál es la naturaleza del recurso de apelación que como recurso ordinario permite al Tribunal de Apelación la posibilidad de aplicar e interpretar normas jurídicas con un criterio diferenciado, tanto de las partes como del órgano juzgador de instancia, aunque siempre dentro del respeto del principio de congruencia y dentro del límite de las pretensiones de las partes.

Afirma la Sala que la prueba pericial es de valoración por el Tribunal de Instancia de acuerdo con las normas de la sana crítica, sin que, a su razonable juicio y apreciación conjunta de prueba, pueda serle opuesto el resultado aislado de una prueba única, no pudiendo incurrir este órgano judicial en arbitrariedad, por lo que siempre debe motivar su decisión. Añade, además, que la fuerza probatoria de los dictámenes periciales reside, esencialmente, no en sus afirmaciones, ni en la condición, categoría o número de sus autores, sino en su mayor o menor fundamentación y razón de ciencia, debiendo tener, por tanto, como prevalentes en principio aquellas afirmaciones o conclusiones que vengan dotadas de una superior expresión racional, sin olvidar otros criterios auxiliares, como el alejamiento al interés de las partes.

Continúa analizando la Sala la especial diligencia exigible al gestor de fondos públicos, tomando como referencia el carácter socialmente dañoso que supone el menoscabo a la integridad de los caudales públicos. Añade, además, que las deficiencias organizativas, lejos de ser una causa de moderación de la responsabilidad, exigen un refuerzo en la diligencia aplicable.

Recoge la Sala los elementos de la responsabilidad contable y la aplicación a la jurisdicción contable del principio de carga de la prueba del artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Y así corresponde demostrar a la parte actora que se ha producido un hecho constitutivo de responsabilidad contable, y a la parte demandada que concurre algún hecho extintivo o impeditivo.

Analiza la Sala el concepto de indefensión como noción material, que para que tenga relevancia ha de obedecer a tres pautas interpretativas: de una parte, las situaciones de indefensión han de valorarse según las circunstancias del caso; de otra, la indefensión no nace de la simple infracción de las normas procesales, sino que ha de llevar

consigo la privación del derecho de defensa y el perjuicio real y efectivo para los intereses del afectado, y, finalmente, el artículo 24 de la Constitución no protege situaciones de simple indefensión formal, sino de indefensión material en que razonablemente se haya podido causar un perjuicio al recurrente.

Por último, afirma la Sala que basta que la conducta del demandado sea «causa suficiente» para que se le pueda exigir responsabilidad contable, y que la doctrina contable ha interpretado el requisito legal de la causalidad en un sentido amplio que va más allá de los rígidos conceptos de «causa directa» y causa inmediata.

■ SENTENCIA 14/10, de 1 de julio. Recurso de apelación nº 9/10. Procedimiento de reintegro nº 121/08. Ramo de Entidades Locales, Ayuntamiento de Trasmoz (Zaragoza). Ponente: Excma. Sra. D<sup>a</sup> Ana María Pérez Tórtola.

Afirma la Sala que cuando un pago no ha sido justificado mediante los obligados y necesarios recibos, facturas, etc., que constituyen un requisito esencial en la rendición de cuentas, o cualquier otra justificación, surge necesariamente un descubierto por alcance. Añade, además, que todos los pagos procedentes del ente público, independientemente de su destino o de la persona que los ordena, han de estar suficientemente respaldados por una justificación, y que esa justificación no debe quedar al libre arbitrio del que gestiona y maneja los caudales públicos.

Señala la Sala que no existen dudas de la condición de gestores de fondos públicos de la Alcaldesa y Tesorero de la Corporación Local y analiza la concurrencia de los elementos necesarios para declarar la responsabilidad contable, señalando que el daño ha de ser real y efectivo, económicamente evaluable e indentificado respecto a unos caudales públicos concretos; que la cuenta, como requisito de la responsabilidad contable, debe ser interpretada en un sentido amplio; que debe concurrir el necesario nexo de causalidad y vulneración de la normativa reguladora de la gestión económico-financiera del patrimonio de la Corporación Local, y, por último, que sus conductas reúnen el requisito subjetivo de dolo o grave negligencia.

Continúa destacando la Sala respecto al elemento subjetivo de la responsabilidad contable que una conducta que causa un daño debe considerarse culposa si, de manera normal y lógica, dicho daño resultaba previsible, exigiéndose al gestor de fondos públicos un canon de diligencia cualificado por el carácter público de dichos fondos.

Asimismo señala la Sala que, a falta de advertencia por escrito de la eventual insuficiencia de medios personales o materiales, agotar el

canon de diligencia exigible a un buen gestor implica extremar las cautelas para evitar un daño que, por la deficiente organización de la dependencia, se hace más posible que en situación normal. Por último, afirma que la delegación de funciones no siempre implica exoneración para el delegante y que el incumplimiento por otro de sus funciones no exime de la obligación de cumplir las propias.

■ SENTENCIA 15/10, de 8 de julio. Recurso del artículo 41.2 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, nº 9/07. Ramo de Entidades Públicas, Universidad de Castilla-La Mancha. Ponente: Excm. señora D<sup>a</sup> Ana María Pérez Tórtola.

Afirma la Sala que el litisconsorcio pasivo necesario es aplicable al ámbito contable, debiendo analizarse cada caso concreto, partiendo de la relación material controvertida, ya que viene impuesto por vinculaciones subjetivas de carácter inescindible que resultan del objeto de derecho material deducido en juicio. Se trata, en definitiva, de evitar que a las personas que no han sido parte en el proceso les alcance de manera directa los efectos de la sentencia que se dicte en el mismo, respetándose el derecho a la tutela judicial efectiva.

Analiza, asimismo, la Sala la prescripción de las responsabilidades contables y los criterios de carácter general para saber cuándo un caudal tiene carácter de público, atendiendo a dos conceptos jurídicos: 1) El destino o afectación de la cosa o suma, siendo suficiente su destino en entrega, sin que sea preciso el ingreso formal de la misma en el inventario de bienes públicos, y 2) El carácter de funcionario, que como persona individual actúa en nombre y por cuenta de la Administración, ya que si dicha persona o funcionario recibe cosa o cantidad destinada al ente en cuyo nombre ejerce su función no es él quien la posee, sino la Administración que la recibe a través de su funcionario, que actúa como mero servidor de la posesión y en nombre de aquélla. Sigue señalando que el que el funcionario tenga a su cargo por razón de sus funciones los caudales o efectos públicos debe interpretarse de modo flexible, ya que abarca no sólo la tenencia material y directa de los caudales públicos, sino también ostentar la capacidad de disposición e inversión.

Señala la Sala que la jurisdicción contable persigue la reparación de los daños y perjuicios ilegítimamente causados al erario público, y cualquier resarcimiento superior al menoscabo causado supondría un enriquecimiento injusto por parte del sector público que lo recibe.

Analiza la Sala infracciones denunciadas en la tramitación del procedimiento administrativo, y entre ellas las relativas a los plazos legales, señalando que, conforme a lo dispuesto en la Ley 30/1992, cuando

el procedimiento se hubiere paralizado por causa imputable al interesado se interrumpirá el cómputo del plazo para resolver y notificar la resolución. También señala con relación a estas infracciones que el planteamiento de una recusación no determina de modo automático que los recusados se aparten del procedimiento, y que cuando la indicación de los recursos que proceden contra una resolución no se realice correctamente eso no determina de modo inmediato la existencia de indefensión si los interesados han tenido oportunidad de defender sus intereses. Entiende también la Sala que si en la tramitación de un expediente administrativo de responsabilidad contable se produce un defecto en una actuación de naturaleza consultiva no da lugar a la nulidad del acto ni tampoco es causa suficiente de anulabilidad del mismo.

Por último, la Sala analiza los elementos de la responsabilidad contable declarando la existencia de un daño para el erario público por falta de justificación suficiente de los gastos realizados con contravención de las obligaciones legales y contractuales. En cuanto al elemento subjetivo, recoge la Sala la especial diligencia exigible al gestor de fondos públicos, señalando que la culpa o negligencia no se elimina siquiera con el puntual cumplimiento de las precauciones legales o reglamentarias y de las aconsejadas por la técnica si todas ellas se revelan insuficientes para la evitación del riesgo, siendo preciso lo que se ha venido en denominar como agotar la diligencia.

### **Voto particular del Excmo. Sr. Consejero don Rafael M<sup>a</sup> Corona Martín**

Se discrepa en este voto particular en cuanto al criterio de la mayoría en la declaración de existencia de daño en los fondos de la Universidad. Se afirma que el daño o menoscabo en los fondos públicos se ocasiona cuando se produce una salida injustificada de bienes o dinero público o cuando la Hacienda Pública deja de percibir un ingreso debido. En estos casos el patrimonio público disminuye o no se ve incrementado como debía, y esa disminución patrimonial o falta de incremento debido debe ser reparada por el gestor de fondos públicos que, con su actuación ilegal y culpable, haya ocasionado el menoscabo.

Se afirma en este voto particular que no hay daño en cuanto que ni se ha dejado de percibir ni se ha tenido que devolver la financiación privada para los trabajos y cursos realizados, sin perjuicio de que el responsable de los contratos haya podido incurrir en ciertas irregularidades, las cuales, al no haber ocasionado daños económicos, no abren la vía de regreso prevista por el legislador.

Se señala que los requisitos que, según la jurisprudencia, deben concurrir para que pueda apreciarse la existencia de enriquecimiento injusto no son sino la adquisición de un provecho o ventaja patrimonial con el correlativo empobrecimiento de la otra parte, la debida conexión entre enriquecimiento y empobrecimiento y la carencia de causa que justifique dicho enriquecimiento.

Finalmente, se afirma que la responsabilidad contable es una responsabilidad de naturaleza reparadora, siendo imprescindible que se haya ocasionado un daño o perjuicio económico, real y efectivo, no siendo suficiente que el gestor haya realizado un acto u omisión ilegal y negligente si el mismo no ha ocasionado un daño patrimonial cierto. Por esta vía de exigencia de responsabilidad contable únicamente se puede pretender por las partes y otorgar por el juzgador, dentro del límite de sus pretensiones, el resarcimiento de los daños ocasionados para lograr la indemnidad de la Hacienda Pública, pero no la imposición de sanción alguna por la irregular gestión que se hubiera podido llevar a cabo.

## 2.2. Autos y resúmenes doctrinales

■ AUTO de 17 de mayo de 2010. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, nº 53/09. Actuaciones previas nº 89/03. Ramo de Entidades Locales (Ayuntamiento de Sanlúcar de Barrameda). Cádiz. Ponente: Excma. Sra. D<sup>a</sup> Ana M<sup>a</sup> Pérez Tórtola.

Analiza la Sala la naturaleza del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, que se caracteriza por la limitación de su objeto, ya que únicamente procede contra las resoluciones dictadas en las actuaciones previas en que no se accediere a completar las diligencias con los extremos que los comparecidos señalaren o en que se les causare indefensión.

Continúa afirmando que por vía de este recurso la Sala no ha de entrar a conocer del tema referente a la calificación jurídico-contable de la conducta del presunto responsable, ni del fondo del asunto sometido a enjuiciamiento contable, puesto que ello significaría no sólo desbordar el ámbito objetivo del proceso especial, sino que además se trastocaría el régimen jurídico de las competencias de los órganos e instancias, ya que se permitiría la eventual decisión por el órgano de segunda instancia sin haberse tramitado procesalmente la primera.

Finalmente, respecto a la providencia de embargo, señala que no procede modificar su contenido si éste resulta coherente con la liquidación provisional practicada y que no compete a la Sala de Justicia por vía de este recurso especial decidir si procede esta modificación

por haberse demandado en el procedimiento de reintegro por cantidad inferior a la recogida en la liquidación provisional, sin perjuicio del derecho de la parte a hacer valer, en su caso, su posible derecho a la reducción de la medida cautelar en la instancia correspondiente.

■ AUTO de 17 de mayo de 2010. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, nº 54/09. Actuaciones previas nº 69/07. Ramo de Corporaciones Locales (Ayuntamiento de Bigues i Riells). Barcelona. Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael María Corona Martín.

Analiza la Sala la naturaleza del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88 y señala que las actuaciones previas no constituyen un juicio contradictorio ni están orientadas a obtener resoluciones declarativas de responsabilidad contable, por lo que si las partes legitimadas para comparecer a la liquidación provisional no están de acuerdo con las valoraciones y conclusiones a las que llega el delegado instructor, la posible oposición a esas conclusiones deberá ser ejercitada en el juicio contable que se incoe y corresponderá al juez de lo contable dirimir la contienda.

También se recoge la doctrina constitucional para apreciar la existencia de indefensión, que exige que se haya producido un daño real y efectivo para la posición jurídica y los intereses del afectado. Y continúa afirmando la Sala que las actuaciones previas son una fase de preparación del procedimiento jurisdiccional que posteriormente pudiera incoarse en la que sin prejuzgar nada se deja a salvo lo que se acordase al respecto en la vía jurisdiccional posterior, siendo en este proceso en el que se van a desarrollar, con plenas garantías, las alegaciones y pruebas de las partes y donde se va a dictar la resolución fundada que otorgue la efectiva tutela en el orden contable.

Continúa señalando la Sala que las medidas cautelares que se adopten en la fase de actuaciones previas tienen un sentido jurídico propio más afín al que caracteriza este tipo de actuaciones en los procedimientos administrativos de recaudación que al propio de los juicios civiles entre particulares. El requerimiento de pago acordado en esta fase supone una medida de aseguramiento legalmente prevista para la exigencia de esa responsabilidad contable.

Afirma asimismo la Sala que el delegado instructor debe realizar las diligencias de averiguación que sean suficientes para llegar a un juicio razonable acerca de los hechos de que se trate y, por último, que el momento en que los interesados son oídos en las actuaciones previas y se pone a su disposición la documentación obrante en las mismas es la citación para la comparecencia al acto de liquidación provisional.

■ AUTO de 17 de mayo de 2010. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, nº 4/10. Actuaciones previas nº 195/08. Ramo de Entidades Locales. Ayuntamiento de Villa de Mazo (Santa Cruz de Tenerife). Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.

Analiza la Sala la naturaleza del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88 señalando que por vía de este recurso la Sala de Justicia no puede entrar a conocer del tema referente a la calificación jurídico-contable del o de los presuntos responsables, ni respecto del fondo del asunto sometido a enjuiciamiento contable, puesto que se desbordaría el ámbito objetivo de este proceso especial en el que están limitados los motivos de impugnación a que el delegado instructor no acceda a completar las diligencias con los extremos que le fueran señalados por las personas comparecidas o que se cause indefensión.

Afirma, además, la Sala que el delegado instructor se ve compelido, de acuerdo con lo establecido en el artículo 47 de la Ley de Funcionamiento, a adoptar las medidas cautelares que sean necesarias para que el presunto alcance a los fondos públicos se encuentre asegurado antes de que el procedimiento pase a fase jurisdiccional, lo que se consigue, de manera indubitada, con que el aval sea constituido específicamente para hacer frente a la deuda exigida en la jurisdicción contable como garantía suficiente para el aseguramiento de los derechos e intereses del sector público presuntamente menoscabado.

■ AUTO de 17 de mayo de 2010. Incidente de recusación nº 18/10. Anteproyecto de fiscalización «Enajenaciones Inmobiliarias GIED 1999-2002». Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael María Corona Martín.

Afirma la Sala que la competencia de la Sala de Justicia para conocer de los incidentes de recusación se refiere exclusivamente a los Consejeros de Cuentas que intervienen en los procedimientos jurisdiccionales. Continúa señalando que ni la Ley Orgánica ni la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas recoge expresamente la competencia para conocer de los incidentes de recusación planteados contra un Consejero de Cuentas en el ejercicio de la función fiscalizadora. Por ello, entiende que para poder determinar el órgano competente en estos casos hay que tener en cuenta que la recusación es una cuestión incidental que surge durante la sustanciación de un procedimiento, en este caso un procedimiento fiscalizador, previendo el artículo 3 de la Ley 7/88 que entre las funciones del Pleno del Tribunal de Cuentas se encuentra acordar la incoación de los procedimientos de fiscalización y tomar conocimiento de su desarrollo e incidencias, por lo que concluye que compete al Pleno conocer de los incidentes, entre los que se encuentra el de recusación de un Conse-

jero de Cuentas, que se planteen en un procedimiento de fiscalización.

■ AUTO de 1 de julio de 2010. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, nº 11/10. Actuaciones previas nº 37/08. Ramo de Entidades Locales, Ayuntamiento de Borredá (Barcelona). Ponente: Excmo. señor D. Felipe García Ortiz.

Analiza la Sala la naturaleza del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, señalando que los motivos de este recurso no pueden ser otros que los establecidos taxativamente por la ley, es decir, que no se accediera a completar las diligencias con los extremos que los comparcidos señalaran o que se causare indefensión.

Continúa afirmando que el delegado instructor debe realizar aquellas diligencias de averiguación que sean suficientes para llegar a un juicio razonable acerca de los hechos de que se trate, pero bastando que, a juicio del delegado instructor, los hechos investigados se muestren en un grado suficientemente aclarado para tener por cumplida su misión. Y ello porque las actuaciones previas tienen la finalidad de preparar el posible procedimiento jurisdiccional contable que se pueda incoar a través de la concreción de los hechos susceptibles de generar responsabilidades contables y de la imputación que se pueda efectuar a los presuntos responsables, pero no tienen naturaleza jurisdiccional, ni se basan en el principio de contradicción de las posiciones de las partes.

Por último, señala la Sala que el requerimiento de depósito o afianzamiento que realiza el delegado instructor tiene cobertura legal, y su finalidad es evitar que en el curso del ulterior procedimiento de reintegro que pudiera incoarse, en su caso, el demandado pueda ocultar sus bienes o devenir insolvente.

■ AUTO de 1 de julio de 2010. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, nº 17/10. Actuaciones previas nº 38/08. Ramo de Entidades Locales, Ayuntamiento de Sant Quirze Safaja (Barcelona). Ponente: Excmo. Sr. D. Javier Medina Guijarro.

Analiza la Sala de Justicia la naturaleza del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88 como un medio de impugnación especial de las resoluciones dictadas en la fase preparatoria o facilitadora de los procedimientos jurisdiccionales contables. Continúa recordando la doctrina general del Tribunal Constitucional para apreciar la existencia de indefensión que exige que se haya producido un perjuicio real y efectivo para la posición jurídica y los intereses del afectado.

Afirma también que la aplicación analógica de las normas de la Ley de Enjuiciamiento Civil en materia de cesación del Procurador

aplicables *mutatis mutandi* a los supuestos en la que la representación procesal corresponda a un letrado, así como las propias normas civiles del mandato, determina que mientras no se acredite la cesación o renuncia del representante procesal éste no podrá abandonar la representación de su poderdante, en la que deberá continuar hasta que se provea a la designación de otro dentro del plazo de diez días.

Reitera la Sala su doctrina respecto a la naturaleza de las actuaciones previas, señalando que no pueden convertirse en juicio contradictorio ni están orientadas a obtener resoluciones declarativas de responsabilidad contable, y que la posible oposición de las partes personadas a las conclusiones del delegado instructor deberá ser ejercitada en el juicio contable que se incoe y corresponderá al juez de lo contable dirimir la contienda.

Por último, entiende la Sala que en las actuaciones previas, entendidas como trámite previo y con carácter provisional, sólo se pretende la práctica de las diligencias precisas para concretar el hecho y los presuntos responsables del presunto alcance, bastando que, a juicio del instructor, los hechos investigados se muestren en un grado razonable de certeza para que el rechazo de la prueba pedida estuviese ajustada al ordenamiento jurídico.

■ AUTO de 15 de julio de 2010. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, nº 15/10. Actuaciones previas nº 134/08. Ramo de Comunidades Autónomas. Informe de fiscalización. «Instituto Energético de Galicia», ejercicio 2004. Galicia. Ponente: Excm. Sra. D<sup>a</sup> Ana María Pérez Tórtola.

Desistimiento.

### 3. FISCALIZACIONES

■ RESOLUCIÓN de 2 de marzo de 2010, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la subcontratación producida en los contratos de obras celebrados por las entidades «Gestor de Infraestructuras Ferroviarias» (GIF) y «Administrador de Infraestructuras Ferroviarias» (ADIF) en los años 2003, 2004 y 2005 (BOE, número 109, de 5 de mayo de 2010).

■ RESOLUCIÓN de 2 de marzo de 2010, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de los procedimientos de gestión aplicados por la «Sociedad de Salvamento y Seguridad Marítima»

(SASEMAR) durante los ejercicios 2003 a 2005 (*BOE*, nº 109, de 5 de mayo de 2010).

■ RESOLUCIÓN de 2 de marzo de 2010, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización del Consejo de Seguridad Nuclear, ejercicio 2003 (*BOE*, nº 109, de 5 de mayo de 2010).

■ RESOLUCIÓN de 2 de marzo de 2010, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización del Fondo Español de Garantía Agraria (FEGA) (*BOE*, nº 109, de 5 de mayo de 2010).

■ RESOLUCIÓN de 2 de marzo de 2010, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización del procedimiento de gestión del Programa de Renta Activa de Inserción (*BOE*, nº 109, de 5 de mayo de 2010).

■ RESOLUCIÓN de 27 de abril de 2010, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la evolución de los activos y pasivos de Expoagua Zaragoza 2008, S. A., desde el 30 de septiembre de 2008 hasta su transformación en Expo Zaragoza Empresarial, S. A. (*BOE*, nº 134, de 2 de junio de 2010).

■ RESOLUCIÓN de 27 de abril de 2010, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de las contabilidades electorales de las elecciones a Cortes Generales de 9 de marzo de 2008 (*BOE*, número 134, de 2 de junio de 2010).

■ RESOLUCIÓN de 27 de abril de 2010, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización específico sobre la finalización del contrato de compraventa de Interinvest, S. A. (tenedora de las acciones de Aerolíneas Argentinas, S. A., y Austral, S. A.), suscrito entre SEPI y Air Comet (*BOE*, nº 134, de 2 de junio de 2010).

■ RESOLUCIÓN de 18 de mayo de 2010, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de AXIS Participaciones Empresariales, S. A., ejercicio 2006 (*BOE*, nº 160, de 2 de julio de 2010).

■ RESOLUCIÓN de 18 de mayo de 2010, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de los procedimientos aplicados por la Administración General del Estado en la gestión de los

---

flujos financieros públicos entre España y la Unión Europea (*BOE*, número 160, de 2 de julio de 2010).

■ RESOLUCIÓN de 18 de mayo de 2010, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización del Museo Nacional del Prado, ejercicio 2005 (*BOE*, nº 160, de 2 de julio de 2010).



---

# PUBLICACIONES

---





**PÉREZ MUINELO, Francisco:** *El gasto de Defensa en España 1946-2009*. Ministerio de Defensa. Secretaría General Técnica, Madrid, 2009, 286 págs.

Cuando se estudia con seriedad una realidad económica nacional cualquiera resulta imposible desandarla de cuestiones relacionadas con la defensa del país. Y es lógico. Una economía cualquiera depende esencialmente del comercio internacional. Ahora mismo, una perturbación en el tráfico por el Mediterráneo, que altere el enlace comercial entre la Unión Europea y los mercados del Pacífico, o una acción que alterase la tranquilidad de Canarias o de la costa andaluza, espantando al turismo, sería un factor negativo para el desarrollo económico español. Nada digamos si se pierde cualquier porción del territorio nacional, desde la Estaca de Bares a Melilla, o desde el cabo Creus a la isla de El Hierro. Aparte de otras cuestiones, inmediatamente se reduciría la amplitud de nuestro mercado, y, desde Allyn Young y su artículo de 1928, sabemos que ello supondría un golpe severo para el avance económico del resto de España. Es más, el fuerte progreso económico que se inicia entre nosotros desde 1959 se basa en 1953 y el acuerdo militar con Norteamérica.

De todo lo dicho se comprende el interés científico y lo oportuno de este libro de Pérez Muinelo, simultáneamente general del Ejército y doctor en Economía. Como emboadura ofrece en él todo un ensayo

(págs. 17-57) donde queda perfectamente puntualizado lo que se indica como introducción a esta nota crítica. Pero en el libro, además, tras unas alusiones a problemas de técnica presupuestaria relacionados con la defensa, se llega a cuatro cuadros estadísticos (págs. 83-85 y 88) que los economistas pasaremos a analizar una y otra vez, sobre todo en las columnas que recogen la carga de la defensa en relación con el PIB y respecto al resto del presupuesto. El esfuerzo de conversión en euros al cambio 1 € = 166'386 pesetas del cuadro 3-1C empleando el deflactor del PIB aclarará muchas cosas, aunque a efectos de comparaciones internacionales se echa de menos un paso a dólares de las cifras de nuestra defensa, en relación con lo que se presenta en las páginas 171-217, tanto en el conjunto mundial como en el de la OTAN.

La fuente es el presupuesto; desgraciadamente, no la liquidación presupuestaria (pág. 81), y es una pena, porque así siempre quedarán dudas sobre el impacto real de la defensa. También me atrevo a insinuar a Pérez Muinelo que da la impresión de ser él capaz, bien directamente, bien con colaboradores, de construir un deflactor español del sector defensa, lo que aumentaría el interés de los cuadros citados. Lo evidente es que, en euros constantes, existe una tendencia clara de aumento desde 1946 a 1985 en los gastos totales de defensa, pero desde ahí la tendencia es ligeramente descendente. Sin embargo, respecto al PIB, la caída

es muy clara a partir de 1985. El máximo porcentaje en este sentido está en los años 1947 y 1948, cuando culminó la lucha contra la acción guerrillera comunista –un 3,25 % en 1948– y el mínimo es el 0,75 % de 2009. Una duda que surge de un posible cambio de base es la cifra del incremento del presupuesto de Defensa, de un 1,78 % en 1978, cuando en 1977 el aumento había sido del 8,95 % y en 1979 del 3,82; algo parecido sucede en 1963 o en 1969. Se hubiera agradecido alguna explicación sobre estos cambios radicales. Debe agregarse que no se entiende la inclusión del cuadro 3.10 (pág. 180), mera reproducción de la parte final del cuadro 3.2 (página 88). Y una interrogación más: ¿qué motiva que en los cuadros 7.1 a 7.6 no aparezca España, que queda englobada en «Resto de Europa», lógico sólo en un análisis que se hubiese elaborado en otro país?

Pero el conjunto del libro merece la calificación de muy interesante y de fuente básica para comprender una realidad que fundamenta nuestro desarrollo, tanto como el sistema financiero o las infraestructuras de transporte y comunicaciones.

JUAN VELARDE FUERTES

**THE LSE REPORT: *The Future of Finance*.** The London School of Economics and Political Science, 2010

La crisis financiera de 2007-2008 ha sido el acontecimiento económico más dañino y perjudicial desde la Gran Depresión de 1929, afectando la vida de cientos de millones de personas, cambiando las reglas del juego y alterando brusca-

mente el comportamiento de los mercados. El problema más inmediato que ahora se nos presenta, además de explicarlo y resolverlo, es saber cuál es la mejor manera de prevenir un fenómeno de tal magnitud y evitar que en el futuro se repita.

Mucho se ha escrito sobre la reforma del sistema financiero, pero pocas veces se han realizado análisis profundos sobre la debilidad que subyace en el mismo, no abordándose la cuestión clave de para qué sirve un sistema financiero y cómo debe de funcionar. Con el fin de corregir esta carencia The London School of Economics and Political Science formó un Future Finance Group, reuniendo a un selecto grupo de expertos que incluía periodistas especializados en finanzas, académicos, financieros y altos funcionarios del Banco de Inglaterra y del Tesoro. El resultado del trabajo realizado por dicho grupo se recoge en el libro que estamos reseñando y que consta de un prefacio, un tanto escueto, del conocido profesor Richard Layard y de diez capítulos agrupados en dos grandes bloques: Diagnósis y Vías para el futuro.

El primero de los capítulos, sin duda el más importante por su amplitud y profundidad, lleva por título tres interrogantes: «¿Qué hacen los bancos, por qué hay auges y caídas de crédito (*booms and busts*), qué puede hacer al respecto la política o gestión pública», siendo su autor Adair Turner, presidente de la Financial Services Authority. Destaca, a manera de resumen, que en los últimos treinta años el peso de las finanzas en las economías desarrolladas ha

crecido de forma desmesurada, aumentando la deuda en porcentaje del PIB, con una verdadera explosión en el volumen de comercio, y creándose numerosos productos financieros cada vez más complejos. Hasta la reciente crisis este ritmo de crecimiento y el aumento de la complejidad se consideraban factores que contribuían a garantizar la eficiencia y la estabilidad. Pero, en opinión de Turner, esta creencia no respondía a la realidad y resulta claramente errónea, y para comprenderlo es necesario poner de relieve los rasgos específicos de los mercados financieros, de los contratos de crédito y de los bancos de reserva fraccionaria. La magnitud de la reciente crisis ha sido particularmente severa debido fundamentalmente a la interacción entre la transformación de vencimiento de los bancos y el proceso de titulación de los créditos. La propuesta regulatoria incorporaría la necesidad de mayores requisitos de capital de los bancos, políticas de liquidez que incidan sobre la transformación de vencimientos, así como instrumentos macroprudenciales anticíclicos.

El autor de este primer capítulo, tan riguroso como denso y nada fácil de resumir, afirma que de cuanto hemos apuntado se deduce la necesidad de debatir sobre cual debería de ser *the future of finance*, tema central del libro que está presente en los nueve capítulos restantes. Con el propósito de abrir el debate, Adair Turner estructura su aportación en seis puntos o apartados fundamentales que aborda minuciosamente en sendas páginas: preguntarse por el papel y funcionamiento del sistema financiero, y en especial de los bancos, considerando su valor añá-

dido en el conjunto de la economía; analizar la evolución del sistema financiero y bancario durante los últimos cincuenta años, ilustrando el enorme crecimiento del sector financiero, así como los cambios importantes que se han producido en las actividades desarrolladas; concentrar la atención en la provisión de crédito a la economía real, así como en la relación entre crédito, crecimiento económico y bienestar humano, no olvidando la discusión en torno a los nuevos instrumentos de política macroprudencial; considerar la compleja titulación que ha tenido lugar en los últimos quince años y preguntarnos si ha valido la pena y si estaríamos dispuestos a repetirlo teniendo en cuenta su impacto en la economía real; poner atención en la provisión de liquidez, en el comercio y en las actividades de toma de posición, y, finalmente, valorar las implicaciones derivadas de una reforma de la regulación, punto en el que el autor se muestra especial y valiosamente contundente y creativo.

El segundo capítulo del libro, también extenso y del que son autores Andrew Haldane, Simon Brenna y Vasileios Madouros, lleva por título «Cuál es la contribución del sector financiero: milagro o espejismo?». En esencia parten de la consideración de que en el curso de una década el sector financiero ha funcionado de manera asombrosa como una auténtica montaña rusa (*roller-coaster*), ascendiendo a los cielos y precipitándose a continuación a las profundidades del infierno, como tan dramáticamente sucedía en los años treinta del siglo pasado. Si se pretende que en el futuro próximo la evolución sea más uniforme y tranquila es preciso que la profiláctica

pública desempeñe un papel clave. Para ello, de las muchas iniciativas que pueden contemplarse, los autores de este capítulo han elegido tres que pueden justificar una atención especial: dada la capacidad que posee el sector financiero de afectar positiva o negativamente a gran parte de la economía real, resulta necesario mejorar los procedimientos que midan el verdadero valor añadido del sector financiero, debiendo constituir una prioridad las técnicas de medición del riesgo y del rendimiento; las medidas regulatorias han de poner coto a las estrategias de riesgo de los últimos años, incluyendo los ratios de apalancamiento y de capital, y dado que en el pico de un *boom* tanto reguladores como regulados son proclives a creer en milagros, resulta muy importante entrar en el debate sobre la potencial reforma estructural de las finanzas; finalmente, es preciso recordar que la actividad financiera es cualquier cosa menos monolítica, desenvolviéndose en un marco donde no siempre existen datos fiables y en el que se incluyen cuestiones sobre los riesgos que la misma (actividad) comportan y sobre la estructura competitiva de los mercados en los que operan. En torno a estos temas deberían trabajar conjuntamente los reguladores prudenciales y las autoridades en materia de competencia.

Los dos capítulos restantes que integran la primera parte del libro (Diagnosis), se ocupan, respectivamente, de «Por qué los mercados financieros son tan ineficientes y explotadores. Un remedio aconsejable», y «Qué combinación de política monetaria y regulación es la más

adecuada para estabilizar la economía». El primero de ellos, escrito por Paul Woolley, ofrece una nueva forma de funcionamiento del sistema financiero consistente en reconocer que los inversores no invierten directamente en títulos, sino a través de agentes gestores de fondos que poseen mejor información y diferentes objetivos que sus clientes (principales en la teoría de la agencia), dando lugar a una asimetría que se constituye en fuente de ineficiencia, manipulación, burbujas y quiebras. El capítulo concluye con un manifiesto que consta de diez puntos, en los que no podemos entrar en esta reseña y que se exponen y analizan de manera muy sintética, afirmándose que si estas medidas se adoptan de forma decidida darían lugar a una mejora en términos de mercados de capitales más estables, menos explotación por parte de los agentes y una propensión más baja a la crisis.

Sushil B. Wadhwant es el autor del segundo de los capítulos que acabamos de mencionar, o lo que es lo mismo, del capítulo cuarto del texto, y comienza argumentando que no son convincentes los intentos de exonerar a la política monetaria en el marco de la crisis. Al respecto aporta algunas razones por las cuales considera que la política macroprudencial puede ser menos efectiva que la monetaria, aunque sugiere que ambas deben actuar conjuntamente. A continuación pone de relieve que los cambios en la regulación y la innovación financiera han jugado un papel central en el crecimiento económico, lo que no obsta para reconocer que los errores cometidos por los reguladores han contribuido a la crisis. Termina

afirmando que la política macroeconómica, incluyendo la política monetaria, necesita *lean against the wind*, de modo que podamos facilitar una mayor estabilidad financiera y macroeconómica sin tener que recurrir a numerosas interferencias de carácter micro (*micro-meddling*) que pueden perjudicar significativamente el crecimiento.

La segunda parte del libro, que hemos traducido –no literalmente– como «Vías para el futuro» (*Ways Forward*), se compone de seis capítulos en los que nos encontramos con una variada selección de interrogantes y propuestas en estrecha relación con las materias y problemas abordados en la parte primera. Así nos preguntamos *cómo regularíamos el sector financiero, si estamos en condiciones de identificar las burbujas y estabilizar el sistema, cuál es el mejor marco para una política macroprudencial sistémica, si estaríamos dispuestos a tener una banca estrecha (narrow banking), por qué y cómo regularíamos el pago en el sector financiero, y si la amenaza del azar moral global podría hundirnos de nuevo.*

Del primero de estos seis enunciados se ocupa Charles Goodhart, profesor emérito de Banking and Finance de la London School of Economics, quien considera que la crisis actual ha dado lugar a una reconsideración fundamental de la regulación financiera, lo cual es muy conveniente dado que los enfoques y efectos en el sistema existente fueron mal diseñados. Pero advierte que dicha regulación nunca se ha basado en análisis y planteamientos teóricos, sino que los responsables de la gestión pública se han limitado a una respuesta

pragmática al problema inmediato, siguiendo el aforismo de que *we must not let that happen again*. Con el fin de contribuir a remediar esta carencia Goodhart destaca, entre otros fundamentos teóricos de la regulación y supervisión, la necesidad de proteger a los clientes o consumidores de servicios bancarios que no sean profesionales y la existencia de externalidades. La protección a ese tipo de clientes con un conocimiento muy limitado del funcionamiento del mercado financiero resulta imprescindible, dado que hay que contar con el hecho de que nos movemos en un marco de información asimétrica que, en momentos problemáticos y de crisis se vuelve, de no mediar actuaciones reguladoras, contra los intereses de estos consumidores de los servicios bancarios. Por otra parte, la presencia de información asimétrica genera externalidades en el mercado financiero que inducen a las autoridades monetarias a intervenir mediante regulación y supervisión financieras adecuadas, y a ofrecer una protección especial a los bancos con problemas mediante el financiamiento extraordinario vía préstamos de liquidez o garantizando los depósitos.

Andrew Smithers, por su parte, se pregunta en su colaboración, un tanto sucinta, si estamos en condiciones de identificar burbujas y estabilizar el sistema. Pone de relieve que los Bancos Centrales, además de luchar contra la inflación, deberían comprometerse a evitar la aparición de importantes recesiones y de crisis recurrentes, y afirma que tendríamos que ocuparnos tanto del precio de los activos como de

los precios de bienes y servicios. Pero en los años previos que nos ha conducido a la crisis, los Bancos Centrales se han concentrado de manera casi exclusiva en políticas para conseguir y mantener bajas tasas de inflación impulsados, seguramente, por la creencia de que tanto el precio de los activos como la estabilidad económica constituyen problemas ajenos o de otros (*someone else's problem*). El autor denuncia y analiza que este enfoque y la no existencia de una estructura institucional adecuada impide identificar y controlar la aparición de burbujas, así como los excesos financieros, proponiendo, además de un cambio en la política de los Bancos Centrales, la creación de una estructura que nos permita prevenir problemas como los que hemos padecido.

Al contrario de lo que sucede con la política monetaria, que se comprende mejor, la aplicación de una política macroprudencial sistémica no siempre es bien asumida y puede resultar impopular. Así, por ejemplo, una medida de restricción del crédito podría dar lugar a una resistencia por parte de los políticos, porque ello comprometería sus expectativas de crecimiento (*growth story*), a una reacción por parte de los banqueros, debido a que afectaría a su remuneración y beneficios, y a un malestar en el público y otros usuarios del crédito que apelan de manera constante al principio *live now, pay later*. De este tema se ocupa en el capítulo séptimo Andrew Large, Former Deputy Director del Bank of England al preguntarse cuál sería el marco más adecuado para una política sistémica. Y a ello responde proponiendo un conjun-

to de condiciones que considera necesarias para el éxito de dicha política y que aplica en un último apartado a modo de ilustración al caso del Reino Unido.

El *crunch crediticio* de 2007-2008 fue el resultado directo e indirecto de las pérdidas experimentadas por las principales empresas financieras en sus operaciones especulativas, encontrándose la fuente u origen más importante del riesgo sistémico dentro de las mismas instituciones financieras. El régimen de necesidades de financiación impuesto por los acuerdos de Basilea ha contribuido al problema a la vez que ha magnificado el daño infligido a la economía real, afirmando John Kay (en el capítulo octavo), al respecto, que la reforma regulatoria debería poner el énfasis en la elasticidad y fortaleza sistémica, lo que favorecería la separación funcional de los servicios financieros, con especial relieve en la *banca estrecha* (Narrow Banking), entendiendo como tal aquella que resulta invulnerable a situaciones de pánico o retirada generalizada de depósitos. El modelo de banca estrecha requiere una reforma del sistema financiero que proponga una separación de las actividades principales de un banco comercial: por un lado, la de captar depósitos, y por otro la de otorgar préstamos. Uno de los argumentos en defensa de la banca estrecha es que la estructura existente en la regulación y supervisión de los servicios financieros ha fracasado. Los consumidores de esos servicios han estado mal atendidos, el mayor colapso de las instituciones financieras ha provocado la mayor crisis económica en una generación, estabilizándose el sector mediante la inyec-

ción de grandes cantidades de dinero público y la concesión de garantías sin precedentes. Hay que aprender la lección y contar con mecanismos relativamente simples, pues no podemos tener un sistema financiero tan complejo que impida saber dónde están las pérdidas en caso de un impacto negativo o situación extrema. A pesar de todo ello, en el marco de un debate interesante, hay no pocos expertos que se oponen al modelo de banca estrecha porque renuncia a la eficiencia que en estos momentos tiene la banca comercial y al papel que puede jugar la innovación financiera en el crecimiento económico a medio plazo.

El trabajo que recoge el capítulo noveno se debe a Martin Wolf, conocido experto del *Financial Times*, y en él se plantea si hay lugar para la regulación de los pagos en el sector financiero, y si es así cómo habría de llevarse a cabo, llegando a una primera conclusión en el sentido de que a los reguladores no les incumbe el nivel de pagos, que correspondería a la política impositiva, aunque sí están legitimados y obligados a investigar el grado de competencia en el sector y a poner los remedios que procedan si existen conductas monopolistas. No obstante, el autor, volviendo sobre sus pasos y profundizando en el análisis, se pregunta por la manera de regular el nivel o la estructura de la remuneración en el ámbito de los servicios financieros por considerarla una cuestión que ha cobrado relevancia con motivo de la crisis financiera global. De hecho, los reguladores tienen un interés vital en la estructura de pagos, dado que los tenedores de acciones y los ges-

tores pueden beneficiarse jugando con el papel del Estado como asegurador o garante de último recurso de operaciones o actuaciones altamente apalancadas y, por tanto, con un riesgo inherente. Para Wolf el problema de la remuneración no es sino la consecuencia o caso extremo de un problema más profundo en este sector, que es la desalineación (*misalignment*) entre los que toman las decisiones dentro del sistema y los que soportan el riesgo, especialmente los que pagan los impuestos y el público en general. A ello hay que añadir el hecho de que los incentivos perversos dan lugar a lo que el autor denomina *rational carelessness* (descuido premeditado), lo que provoca que los tomadores de decisiones enmascaren los riesgos o incluso los ignoren totalmente. En la búsqueda de soluciones referentes a la remuneración en el sector financiero se ponen de relieve tres puntos clave: la desigualdad, la renta de monopolio y los incentivos. El primero de ellos, como se apuntaba, hay que abordarlo en el marco del sistema impositivo, es decir, mediante impuestos, resolviendo el problema de las rentas de monopolio aplicando una correcta política de defensa de la competencia. En cuanto a los incentivos, puede hablarse de dos estrategias, consistiendo la primera de ellas en reestructurar el sector financiero de tal manera que las partes tomadoras de riesgo nunca tendrán necesidad de valedores públicos, en tanto que la segunda asume que el sector público será siempre un tomador de riesgo de último recurso, lo que lo legitima para intervenir en la estructura de pagos y asegurar los intereses del público.

Peter Boone y Simon Johnson nos *obsequian* en el último capítulo (el décimo) con una visión casi apocalíptica de la crisis y del futuro que nos depara, utilizando incluso términos y expresiones alarmistas y desproporcionadas, empezando por el título, en el que se preguntan si la amenaza del azar moral global nos hundirá de nuevo. Consideran que durante cuatro décadas la expansión y la modernización del sistema financiero han contribuido notablemente al desarrollo económico, pero que a partir de los acontecimientos de septiembre de 2008 el panorama ha cambiado sustancialmente, hasta el punto de sostener que el sistema financiero de Europa y de Estados Unidos se ha convertido en un peligro, con clara propensión a desembocar en colapsos catastróficos. Afirman, además, que las enormes cantidades de dinero utilizadas entre los años 2008-2010 para las ayudas y el rescate de las entidades financieras, tanto en Europa como en los Estados Unidos, ha servido tan sólo para empeorar las cosas e incentivar los peligros derivados del riesgo moral, añadiendo que la raíz del problema se encuentra en el hecho de que hemos permitido que un ciclo del día del juicio final (*doomsday cycle*) se instale en el corazón de nuestro sistema económico.

En una especie de paréntesis, Boone y Jonson abordan el desastre fiscal en el marco de la crisis financiera, estudiando los casos concretos de Islandia, Canadá e Irlanda. Pero a continuación vuelven a la carga, esta vez preguntándose como titular de un apartado si el riesgo moral de la eurozona *will sink the world*. A manera de respues-

ta ponen de relieve que, dado que la eurozona facilita el acceso al dinero barato, no nos debe sorprender que otros muchos países quieran incorporarse, ni tampoco que todo termine saltando por los aires. Desde luego, estos autores no parecen conocer la teoría de las expectativas autorrealizables (*self-fulfilling expectations*), y el daño irreparable que de sus *profecías* puede derivarse. Terminan el capítulo diciendo –y ello al menos supone dejar la puerta entreabierta– que para salvar el sistema la eurozona tiene una tarea hercúlea por delante, concluyendo con una propuesta de cinco soluciones que, a nuestro juicio, no se corresponden con el apocalíptico diagnóstico realizado: un tratado para una regulación internacional, la necesidad de reforzar la supervisión macroprudencial en el marco internacional, reprimir el endeudamiento, permitir los fallidos (é) y despolitizar las finanzas.

El libro que acabamos de reseñar, a pesar de las observaciones al último capítulo, puede considerarse una obra seria, rigurosa y de gran actualidad, especialmente recomendable para aquellos que se muevan con suficiente soltura en el ámbito del sistema bancario y de la política monetaria y financiera. El contenido está muy bien coordinado y estructurado, pues no en balde los autores se reunieron doce veces para comentar y debatir sobre sus respectivas aportaciones antes de la entrega de la versión definitiva. En pocas palabras, nos encontramos ante un libro-informe a tener muy en cuenta en los momentos que vivimos.

ANDRÉS FERNÁNDEZ DÍAZ

**MARTÍNEZ-VARES GARCÍA, Santiago:** (Coordinador). *Contencioso-administrativo. Comentarios y jurisprudencia. Ley 29/1998, de 13 de julio*. Editorial Jurídica Sepin, S. L., 2010, 1.704 págs.

La presente obra es, en principio, una Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa comentada, pero digo en principio porque en realidad se trata de algo mucho más ambicioso, de una auténtica guía para la interpretación y aplicación de la citada Ley.

Ello es así por dos razones. En primer lugar, por el extenso comentario doctrinal y jurisprudencial que, junto a la correspondiente tabla de concordancias, acompaña a todos y cada uno de los preceptos de esta Ley 29/1998, de 13 de julio. En segundo término, por el prestigio profesional de los juristas que, coordinados por Santiago Martínez-Vares García, han aportado a la obra su formación y experiencia jurídicas a través de los diversos comentarios que ilustran los artículos y disposiciones de esta norma procesal.

El libro empieza con un prólogo a cargo de José Carlos Dívar Blanco, en el que, tras una exposición sobre las causas que justificaron la aparición en 1998 de una nueva Ley procesal Contencioso-Administrativa y una reflexión sobre las innovaciones más importantes que vinieron con ella, destaca los fines perseguidos por esta obra y la importancia que para la consecución de los mismos tiene el hecho de que los autores sean todos magistrados de la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

A continuación viene el estudio de la Exposición de Motivos elabo-

rado por Ramón Trillo Torres, en el que se analiza el Preámbulo de la Ley, tomando como punto de referencia el modelo de su antecesor de 1956, lo que hace posible que el autor de esta parte del texto extraiga conclusiones que no sólo se ciñen al ámbito jurídico, sino que trascienden al político y al social.

El Título I de la Ley, «Del orden jurisdiccional contencioso-administrativo», lo analizan Mariano Baena de Alcázar, Emilio Frías Ponce y Juan Gonzalo Martínez Picó a través de 13 comentarios que aportan criterios de interpretación doctrinales y jurisprudenciales en torno a los 17 primeros artículos.

En cuanto al Título II, «Las partes», es objeto de examen a través de las aportaciones que, en relación con los artículos 18 a 24, ofrece Rafael Fernández Montalvo respecto a las cuestiones que suscita la Ley en materia de capacidad procesal, legitimación y representación y defensa de las partes en los procesos contencioso-administrativos.

El objeto de dichos procesos, que es la materia contemplada en el Título III de la Ley, se comenta por Ricardo Enríquez Sancho, Pedro Yagüe Gil y Manuel Garzón Herrero. Esta parte de la obra, que abarca los artículos 25 a 42 de la Ley, recoge un estudio exhaustivo de la pretensión procesal contencioso-administrativa en el que se precisa su naturaleza, contenido y tipología a través de criterios extraídos, tanto de fuente histórico-legislativa como de fuente jurisprudencial, destacando la abundante doctrina constitucional que se aporta.

El Título IV, «Procedimiento contencioso-administrativo», se integra por los artículos 43 a 113 de la Ley y, siguiendo la sistemática de la misma, se trata en el libro, distinguiendo los siguientes apartados:

a) El estudio del procedimiento en primera o única instancia, que se concreta en los comentarios aportados por Óscar González González, Antonio Martí García, Celsa Pico Lorenzo, Santiago Martínez-Vares García, Octavio Herrero Pina, Agustín Puente Prieto y Margarita Robles Fernández.

b) El estudio del procedimiento abreviado, que ha sido elaborado por Rafael Fernández Valverde.

c) El estudio de los recursos contra resoluciones procesales, en el que han participado Jesús Peces Morate, Pilar Teso Gamella, Fernando Ledesma Bartret, Joaquín Huelin Martínez de Velasco y Nicolás Maurandi Guillén.

d) El estudio de la ejecución de sentencias, desarrollado por Segundo Menéndez Pérez.

El extenso examen de las diversas cuestiones procesales suscitadas por la Ley, que se hace en esta parte del libro, tiene una vocación integradora del modelo procesal contencioso-administrativo dentro del Sistema Jurídico General, de ahí que en las concordancias sean frecuentes las referencias al Derecho de la Unión Europea, al Régimen Jurídico de las Corporaciones Locales y a las normas reguladoras de la actividad financiera de las Administraciones Públicas. En esta línea destaca también el tratamiento que se da a la aplicación en el ámbito

contencioso-administrativo del nuevo modelo de oficina judicial y, en particular, al nuevo perfil adoptado por la figura del secretario judicial.

Respecto a los procedimientos especiales regulados en el Título V de la Ley, el primero de ellos, el relativo a la protección de los derechos de la persona (arts. 114 a 122), ha sido comentado por Juan José González Rivas, que, además de tratar los aspectos formales a que se refiere la Ley, incorpora un estudio de derecho material sobre el contenido de los derechos protegibles a través de esta vía especial.

Los procedimientos especiales de cuestión de ilegalidad y de suspensión administrativa previa de acuerdos (arts. 123 a 127) han sido objeto de examen por Mariano de Oro-Pulido López, que además de las oportunas referencias jurisprudenciales ha incluido en sus comentarios un amplio repaso a la doctrina científica en la materia.

El Título VI de la Ley recoge una serie de disposiciones comunes a los dos títulos, esto es, regula los elementos comunes para todos los cauces formales a través de los que cabe articular una pretensión procesal en la vía contencioso-administrativa. Pues bien, el libro afronta el análisis de este título mediante los estudios aportados por José Díaz Delgado sobre la cuestión de los plazos, por Manuel Campos Sánchez-Bordona respecto a las medidas cautelares y por José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat en relación con los incidentes, la invalidez de los actos procesales y las costas. El tratamiento de estas materias se caracteriza por la necesi-

dad que han tenido los citados autores de no limitar su labor interpretativa a los preceptos de la Ley Procesal Contencioso-Administrativa, habiendo tenido también que proyectar su esfuerzo de hermenéutica sobre disposiciones de la Ley Orgánica del Poder Judicial y de la Ley de Enjuiciamiento o Civil.

La última parte de la obra se dedica a la aportación de criterios para facilitar la interpretación de las Disposiciones Adicionales, Transitorias, Derogatorias y Finales de la Ley.

Las Disposiciones Adicionales se desbrozan por Eduardo Espín Templado a través de ocho comentarios en los que se explica la justificación de cada una de ellas y se exponen las circunstancias jurídicas principales que enmarcan su contenido. El estudio de las Disposiciones Transitorias empieza con un texto de Eduardo Calvo Rojas en el que se analizan las singularidades del régimen transitorio en las leyes procesales, el régimen transitorio de las últimas reformas legales en el ámbito procesal contencioso-administrativo y la tramitación parlamentaria de las Disposiciones Transitorias de la Ley 29/1998, de 13 de julio; a continuación el propio autor comenta por separado cada una de las citadas Disposiciones.

La obra continúa con la reproducción y examen de las Disposiciones Finales y Derogatorias por Manuel Martín Timón, que expone diversos criterios sobre alcance e interpretación de la supletoriedad de la Ley de Enjuiciamiento Civil, sobre el desarrollo de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y respecto a la entrada en

vigor y efectos derogatorios de la misma.

Como broche del libro se incluye un trabajo de Pablo Lucas Murillo de la Cuerva, que, bajo el título «La Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa diez años después», hace balance de las consecuencias de la aplicación de esta Ley, introduce una reflexión crítica sobre sus principales contenidos y termina con un brindis al futuro dedicado a la implantación de las nuevas tecnologías y demás exigencias de la sociedad del conocimiento.

Nos hallamos ante un trabajo exhaustivo que no rehúye las cuestiones más polémicas que la práctica diaria plantea en los Tribunales de Justicia y que permite adoptar criterio sobre los principales aspectos subjetivos, objetivos y formales de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Resulta de utilidad para los agentes jurídicos que actúan dentro de la Administración de Justicia: jueces y magistrados, secretarios judiciales y funcionarios de tramitación procesal, fiscales, abogados y procuradores. También puede resultar interesante para el personal docente e investigador de las universidades y otros foros académicos.

Por último, conviene resaltar que el contenido de esta Obra constituye una fuente de información muy apreciada para el ámbito de la Jurisdicción del Tribunal de Cuentas a dos niveles. En primer lugar, porque la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa es la primera norma procesal de aplicación supletoria a los juicios de responsabilidad contable de acuerdo con la

Disposición Final Segunda, apartado 2, de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo. En segundo término, porque la Ley 7/1988, de 5 de abril, se remite expresamente a la regulación contencioso-administrativa en materias tan importantes como la terminación de los procesos, la tramitación de los juicios de cuentas o los recursos contra providencias, autos y sentencias.

No debe olvidarse, para terminar, que los criterios, conclusiones y controversias que se aportan en los comentarios que se incluyen en la obra han sido elaborados por magistrados de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, circunstancia que dota al texto de una especial solidez jurídica y dimensión práctica. «*Iura novit curia.*»

CARLOS CUBILLO RODRÍGUEZ

**INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO: *Guía para la gestión de contratos del sector público.*** Centro de Publicaciones. Ministerio de Economía y Hacienda, 2010, 397 págs.

De la producción de la Intervención General del Estado son sobradamente conocidas de los estudiosos de la Economía las publicaciones, informes y estadísticas directamente relacionadas con la actividad económica y financiera del Estado, e incluso de todo el sector público español. Más desapercibidas pasan otras obras y publicaciones, como los diversos manuales que, presentados como guías de procedimiento de gestión y función interventora, se ocupan de las distintas áreas de la

actividad económico-financiera de la Administración, a los que frecuentemente sólo accede un público muy especializado. Sin embargo, hay que llamar la atención sobre su interés no sólo para aquellos a los que confesadamente se dirigen (las personas que «participan en la gestión presupuestaria del sector público, o están interesadas en conocer los procedimientos utilizados en ella, y, por supuesto, a los responsables del control»), sino incluso para cuantos desde el sector privado se acercan a la Administración, pues en no pocas ocasiones su interés desborda los límites de ésta. Tal es el caso de la *Guía para la gestión de contratos del Sector público*, cuyo conocimiento es de innegable utilidad para contratistas o profesionales relacionados con la actividad contractual.

Modestamente calificada en la Presentación como «instrumento de ayuda», igual que las restantes Guías que viene elaborando el Centro Fiscal, se publica en un momento que me atrevería a calificar de especialmente oportuno si no fuera por una circunstancia sobrevenida a la que haremos mención después.

En efecto, la aprobación de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público (LCSP), que incorpora las previsiones de la Directiva comunitaria 2004/18/CE, ha supuesto una verdadera conmoción en nuestra tradicional legislación de contratos públicos, y no sólo por la plasmación de las exigencias del Derecho comunitario, sino sobre todo por su ruptura con el enfoque de la materia con respecto a la legislación precedente. Se ha pasado en esta Ley de un plantea-

miento basado en la figura del contrato administrativo, tradicional en nuestra legislación, a otro en el que el eje de la regulación es el contrato del sector público. Ciertamente, el contrato administrativo subsiste, e incluso a su regulación se dedica la mayor parte del texto legal, pero la nueva Ley, en su sistemática y en su enfoque metodológico, abandona la técnica de centrarse en aquél para extender parcialmente su regulación o sus principios a otros contratos del sector público que no revestían carácter administrativo y, en su lugar, se configura como una norma aplicable a todos los sujetos del sector, afectados por las Directivas, dentro de los cuales estarán las Administraciones Públicas, pero también otros sujetos que no tienen este carácter, cuya normativa contractual se apartará en mayor o menor medida de la de aquéllas, en lo que no viene condicionado por el Derecho comunitario.

El abandono de la arquitectura adoptada por la Ley 13/1995, de 18 de mayo, ha sido objeto de no pocas críticas por la doctrina y no han sido las menores las del Consejo de Estado en su dictamen sobre el proyecto de ley. No es el momento de entrar en este debate, pero sí el de poner de relieve la necesidad de hacer un esfuerzo de comprensión para su correcta aplicación y entendimiento. Y es en este punto en el que la *Guía* ha venido a prestar un excelente servicio a quienes han de aplicarla, sea como gestores, como controladores o como contratistas.

Una simple comparación entre los epígrafes de la obra y los de la LCSP muestra que no se abordan cuestiones distintas de las que apa-

recen reguladas en aquélla, aunque no a todas las disposiciones legales se preste igual atención, pues no todas revisten igual interés para los potenciales usuarios de la publicación, ni sigue servilmente su estructura. Así, comienza abordando las cuestiones que la LCSP regula en el título preliminar y en el Libro I: «Ámbito de la Ley, partes del contrato, objeto y precio», para ocuparse a continuación de las distintas fases de la contratación, reguladas en los cinco libros siguientes. Pero no duda en tratar agrupadamente cuestiones homogéneas, aunque en la Ley se encuentren dispersas. Valga como ejemplo el apartado 3, dedicado a los «Órganos competentes en materia de contratación», en el que, junto al estudio de los órganos de contratación y del contratista, regulados en el Libro I de la LCSP, se ocupa de otras materias relacionadas y dispersas en diversas partes de la Ley, como los órganos de asistencia (Mesas de contratación y Mesa especial de diálogo competitivo) y órganos consultivos (Junta Consultiva) o el Registro Oficial de Licitadores y Empresas Clasificadas, además de dar cuenta de las correspondientes normas reglamentarias.

No es mérito menor de la *Guía*, el empleo de un lenguaje que facilita considerablemente penetrar en el sentido y alcance de los preceptos legales, a veces un tanto confusos, sin perjuicio de mantener la fidelidad al texto legal, con el que enlaza mediante un sistema de «ladillos», en los que se hace referencia tanto a los preceptos legales y reglamentarios considerados como a los más significativos informes de los órganos consultivos de la Administración, de manera que siempre

es posible contrastar los párrafos de la *Guía* con la norma y la doctrina.

La parte negativa de la publicación ha sido la circunstancia sobreenvenida a la que se ha hecho alusión anteriormente. Nos referimos a la reciente modificación de la LCSP, llevada a cabo por la Ley 34/2010, de 5 de agosto, es decir, sólo unos meses después de la aparición de la *Guía*, amén de otras de menor extensión, pero igualmente trascendentes, como la llevada a cabo por la Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley de Morosidad. No es algo que haya cogido de sorpresa a la IGAE, que ya daba cuenta en la Presentación de las modificaciones en tramitación. Se trata de un dilema que se presenta frecuentemente en las publicaciones jurídi-

cas que obliga a optar entre un indeseable retraso en que vean la luz y el riesgo de que queden desfasadas como consecuencia de modificaciones legislativas, tan incesantes en el ámbito del Derecho administrativo. Ante el dilema se ha elegido la primera opción, con sus ventajas y sus inconvenientes.

Conclusión. La obra reseñada no se presenta como fruto de una investigación doctrinal ni está concebida para el debate científico, pero cumple a la perfección con la finalidad de facilitar el entendimiento y aplicación de la LCSP, y ello de forma segura, con apoyo en la interpretación del texto legal por parte de los órganos consultivos de la Administración.

JOSÉ PASCUAL GARCÍA

## NORMAS BÁSICAS PARA LA PREPARACIÓN DE ORIGINALES

1. A continuación del título de la colaboración se indicará el nombre del autor y el cargo o la titulación.
2. Se elaborará un resumen del artículo, de una extensión de medio folio, que se entregará en español y, a ser posible, en inglés.
3. La estructura debe responder al siguiente esquema:
  - a) Los apartados en que, en su caso, se divida el artículo irán precedidos de un número (arábigo) y del correspondiente epígrafe en minúscula y en negrita.
  - b) Las posibles subdivisiones irán precedidas de dos dígitos y el correspondiente epígrafe en letra normal.
  - c) Si resultaran indispensables mayores subdivisiones, estas irán precedidas de una letra minúscula seguida de medio paréntesis -a), b), c)...- y el epígrafe, en su caso, en letra normal.
4. Evitar subrayado. En su lugar, emplear cursiva.
5. Las notas se numerarán correlativamente y se consignarán a pie de página.
6. Los originales deberán ir acompañados de soporte informático o enviarse por correo electrónico, además de en papel.
7. La extensión de los artículos deberá estar comprendida entre 15 y 30 páginas a espacio y medio y por una sola cara.
8. Los originales y la correspondencia sobre los mismos deberán dirigirse a la Secretaría del Consejo Editorial (c/ Padre Damián, 19 - 28036 Madrid - Tel.: 91 592 10 10. E-mail: jose.pascual@tcu.es), que facilitará las instrucciones concretas que se le soliciten.

**Nota:** Los originales que se publiquen en la Revista podrán incluirse también en la edición electrónica de la misma dentro de la página de Internet del Tribunal de Cuentas.



## REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

(cuatrimestral)

### Boletín de suscripción

- Suscripción anual: 42 € (IVA incluido).
- Número suelto: 15 € (IVA incluido).

Forma de pago:

- Transferencia, indicando nombre y N.I.F. del suscriptor, a favor de:  
Marcial Pons Librero, S. L.  
Banco Sabadell - C/ San Romualdo, 57  
28037 Madrid  
C.C.C.: 0081.0532.46.0001118216.
- Cheque bancario (nominativo a Marcial Pons Librero, S. L.).
- Contra-reembolso del primer número recibido.

NOMBRE..... N.I.F.: .....

PROFESIÓN:.....

DIRECCIÓN:.....

POBLACIÓN: ..... C. P.: ..... TEL.: .....

ENVÍE ESTE BOLETÍN A: **MARCIAL PONS - REVISTAS**

C/ San Sotero, 6 - 28037 Madrid  
Tel.: 91 304 33 03 - Fax: 91 327 23 67  
E-mail: revistas@marcialpons.es



# IGAE

Nº 25 Diciembre 2010

**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:  
Juan Francisco Martín Seco  
José M<sup>o</sup> Sobrino Moreno  
Elena Montes Sánchez  
Pilar Seisdedos Espinosa  
José Manuel Aceituno Arenas  
Miguel Miaja Fol  
Marina Fernández Gil

Edición y Distribución:

Subdirección General  
de Información, Documentación  
y Publicaciones

Fotografía:

Material fotográfico cedido por:

© José Ignacio Prieto  
Fernández-Layos

Cuenta con IGAE agradece a todos  
su colaboración

Cuenta con  
IGAE Digital:

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

NIPO: 601-10-059-7  
ISSN: 1578-0317  
Depósito Legal: M-26.658-2001

Diseño e impresión:

V.A. Impresores, S.A.  
Tel.: 91 806 00 36  
Fax: 91 806 00 69  
Avda. de la Industria, 41  
28760 Tres Cantos (MADRID)

4 **IGAE**



## En opinión de

Javier Rojo García **5**



## Análisis

El iter procedimental de los expedientes  
de encomiendas de gestión tramitados por  
la Administración General del Estado **9**

La Ley de Contratos del Sector Público:  
análisis de las modificaciones introducidas  
por la Ley 34/2010, de 5 de agosto **21**

El nuevo Régimen Jurídico de los  
Servicios de Pago **34**



## A debate

¿Habrà que esperar una nueva crisis para  
implantar la Tasa Tobin? **42**

Del impuesto Tobin al impuesto sobre  
transacciones financieras **45**



## Entorno

Las cuentas del Estado en Francia:  
una exigencia de transparencia **47**



Mundo Editorial **51**



## La IGAE de Puertas Adentro

La Subdirección General de Contabilidad  
del Ministerio de Defensa **52**



La Web de la IGAE **57**

P.V.P.: 7,00 € ejemplar I.V.A. incluido

P.V.P.: 19,00 € suscripción anual España I.V.A. incluido

Para suscribirse: Subdirección General de Información, Documentación y Publicaciones

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

Calle Alcalá, 5-5.ª pta. - Tel.: 91 595 87 78 - Fax: 91 595 87 53

Esta publicación no comparte necesariamente las opiniones expresadas por sus colaboradores





# AUDITORÍA

P Ú B L I C A

REVISTA DE LOS ORGANISMOS AUTÓNOMICOS DE CONTROL EXTERNO

¡SUSCRÍBASE!

Para suscripciones dirigirse a:

**AUDITORÍA PÚBLICA** Hospital de las Cinco Llagas C/. Don Fadrique, S/N 41009 Sevilla  
Tel 955 009 618 Fax 955 009 646 e-mail: paula.rodriguez@ccuentas.es.

