

Baletón

informativo

26

LA IMPORTANCIA DE LA
FORMA EN LOS INFORMES
DE CONTROL

Artículo de
D^a ANA ROBINA RAMÍREZ



Consejería de Economía y Hacienda
INTERVENCIÓN GENERAL

JUNTA DE ANDALUCÍA

Boletín **informativo**

26
nº

Febrero
1994



JUNTA DE ANDALUCÍA
Consejería de Economía y Hacienda
INTERVENCIÓN GENERAL

CONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y HACIENDA**INTERVENCIÓN GENERAL**

CONSEJO DE REDACCIÓN: JAIME MONTANER ROSELLO, Consejero de Economía y Hacienda; JOSÉ SALGUEIRO CARMONA, Viceconsejero de Economía y Hacienda; **DI-RECTOR:** EDUARDO LEÓN LÁZARO, Interventor General. **REDACTORES JEFES:** MANUEL GÓMEZ MARTÍNEZ Y FRANCISCO OTAL SALAVERRI, Interventores Adjuntos al Interventor General. **REDACCIÓN:** SERVICIO FISCAL: Luis Hinojosa Gómez, Jefe de Servicio; MANUEL ORDUÑA CUBILLO, MANUEL IZQUIERDO CUBERO, ALFREDO BOLAÑOS RUIZ, FRANCISCO MOLINILLO LAMPARERO. **COORDINACIÓN:** M^a NIEVES DEL RÍO LÓPEZ. **MECANOGRAFÍA:** M^a LUZ SÁNCHEZ DELGADO.

ÍNDICE

COLABORACIONES: “La importancia de la forma en los informes de control”, por D ^a Ana Robina Ramírez, Auditora de la Cámara de Cuentas de Andalucía.	9	rección General por la que se fijan esquemas de relación en el área tributaria de estas oficinas con órganos dependientes de esta Dirección General.	49
DISPOSICIONES NO PUBLICADAS EN B.O.J.A.		II. INSTRUCCIONES	
I. CIRCULARES		II.1. Instrucción 1/94, de 2 de febrero de 1994 de la Secretaría General para la Administración Pública para la aplicación del artículo 11.7 de la Ley 9/1993, de 30 de diciembre del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para 1994.	61
I.1. Circular Conjunta 1/93, de 23 de diciembre, de la Dirección General de Gestión de Recursos del Servicio Andaluz de Salud y de la Intervención General de la Junta de Andalucía, sobre implantación del sistema de control previo de nóminas por muestreo del Servicio Andaluz de Salud.	21	INFORMES, DICTÁMENES Y SENTENCIAS	
I.2. Circular Conjunta 9/93, de 23 de diciembre, de la Intervención General y de la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria, por la que se establece una nueva estructura del resumen mensual a rendir por las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario y se dictan instrucciones sobre determinadas operaciones contables relativas a los ingresos gestionados por las mismas.	27	I. AUDITORÍAS DE CUENTAS	
I.3. Circular 1/94, de 17 de enero de la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria, por la que se modifica el estado mensual a remitir por las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario a las Delegaciones Provinciales en materia de gestión, así como diversos apartados de la Circular 14/93 de esta Di-		I.1. Sentencia del Tribunal Constitucional, de 23 de diciembre de 1993, sobre Recurso de Inconstitucionalidad en relación con la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.	67
		II. CONTRATACIÓN EN GENERAL	
		II.1. Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3 ^a de lo Contencioso-Administrativo, de 2 de noviembre de 1993, sobre exención del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas.	85
		II.2. Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3 ^a de lo Contencioso-Administrativo, de 3 de noviembre de 1993, sobre diversas cuestiones en relación con los intereses de demora.	87



II.3. Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª de lo Contencioso-Administrativo, de 16 de noviembre de 1993, sobre distinción entre Pliego de Condiciones de Procedimiento de Selección y Pliego de Condiciones del Contrato.	91	VI. GASTOS EN GENERAL	
III. CONTRATACIÓN: HONORARIOS		VI.1. Resolución de discrepancia de la Intervención General de la Junta de Andalucía de 11 de noviembre de 1993, sobre criterios diferenciadores entre gastos corrientes y gastos de inversión.	133
III.1. Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª de lo Contencioso-Administrativo, de 26 de octubre de 1993, sobre honorarios profesionales por trabajos que exijan desplazamientos fuera del término municipal de residencia.	97	VI.2 Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 22 de noviembre de 1993, sobre justificación de gastos de inscripción o matrícula por asistencia a cursos o seminarios.	137
IV. CONTRATACIÓN: OBRAS.		VI.3. informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 24 de noviembre de 1993, sobre correcta imputación presupuestaria de las ayudas para la realización de proyectos de actividades culturales y deportivas por alumnos de Centros docentes Públicos.	139
IV. 1. Resolución de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 15 de diciembre de 1993, por la que se resuelve una discrepancia en relación ala falta de preceptivo informe de la Comisión Consultiva del Contratación Administrativa, para la inclusión de la cláusula de revisión de precios en el Pliego de Cláusulas de contrato de obras complementarias.	103	VI.4. Resolución de discrepancia de la Intervención General de la Junta de Andalucía de 16 de diciembre de 1993, sobre criterios diferenciadores entre inversión nueva e inversión de reposición.	141
IV.2. Dictamen de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de 22 de diciembre de 1993, acerca de la posibilidad de incluir en el Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares de un contrato de obras, la obligación del adjudicatario de satisfacer determinados gastos.	109	VI.5. Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 28 de diciembre de 1993, en relación con diversas cuestiones sobre imputación presupuestaria e informes preceptivos que deben configurar los expedientes de contratación de adquisición centralizada de bienes.	145
IV.3. Dictamen de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de 22 de diciembre de 1993, acerca de la posibilidad de incluir en el Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares de un contrato de obras, diversas estipulaciones.	113	VI.6. Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía de 29 de diciembre de 1993, sobre criterios diferenciadores entre subvenciones y transferencias.	153
IV.4. Dictamen de la junta Consultiva de Contratación Administrativa de 22 de diciembre de 1993, sobre posible contratación de obras de limpieza y rehabilitación de edificios públicos.	117	VI.7. Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía de 11 de enero de 1994, sobre las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el I.V.A.	157
IV.5 Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de julio de 1993, sobre el tipo de gravamen del I.V.A. aplicable a las certificaciones de obras expedidas.	121	VII. INGRESOS	
V. CONTRATACIÓN: SUMINISTROS.		VII.1. Informe de la Intetvención General de la Junta de Andalucía de 28 de enero de 1994, en relación a diversas cuestiones derivadas de la emisión de facturas por la venta de publicaciones de la Consejería de Economía y Hacienda.	169
V.1. Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía de 15 de octubre de 1993, sobre si una empresa contratista en un contrato de suministro ha acreditado o no el hallarse al corriente de sus obligaciones tributarias.	127	VIII. PERSONAL EN GENERAL	
		VIII.1. Informe de la Dirección General de la Función Pública de 15 de febrero de 1994, sobre criterios para el cómputo de plazos de vencimiento o perfeccionamiento de trienios	

del personal al servicio de la Junta de Andalucía.	177	acerca de la consideración de tiempo indefinido en un contrato de fomento de empleo inscrito por quien había finalizado otro dentro de los doce meses anteriores.	207
IX. PERSONAL LABORAL			
IX.1. Informe de la Dirección General de la Función Pública de 18 de octubre de 1993, sobre interpretación del Acuerdo de 15 de noviembre de 1990.	181	IX.5. Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 4ª de lo Social, de 25 de enero de 1994, sobre reconocimiento de fijeza en la relación laboral.	211
IX.2. informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía de 16 de diciembre de 1993, sobre diversas cuestiones en materia de personal suscitadas en la reunión de Interventores celebrada los días 28 y 29 de octubre de 1993 en Aguadulce (Almería).	187	IX.6. Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 4ª de lo Social, de 27 de enero de 1994, sobre contrato de interinidad en sustitución de trabajador en situación de I.L.T.	213
X. RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL			
IX.3. Informe del Gabinete Jurídico de la Consejería de la Presidencia, de 26 de enero de 1994 relativo a modificaciones de puesto de trabajo de personal laboral fijo.	203	X.1. Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía de 4 de enero de 1994, relativo a la obligatoriedad de la Administración de resarcir los daños de vehículo particular utilizado por personal de la Junta de Andalucía en comisión de servicio en los casos de accidente de tráfico.	217
IX.4. Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 4ª de lo Social, de 3 de noviembre de 1993,			



COLABORACIONES

**LA IMPORTANCIA DE LA FORMA EN LOS INFORMES DE
CONTROL**

D^a ANA ROBINA RAMÍREZ
AUDITORA DE LA CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA

LA IMPORTANCIA DE LA FORMA EN LOS INFORMES DE CONTROL

D^a ANA ROBINA RAMÍREZ

I. INTRODUCCIÓN

Los diversos procedimientos de gestión del gasto público y las, asimismo, distintas modalidades de su evaluación o control, han sido objeto de múltiples estudios plasmados en una abundante bibliografía de tratados, manuales y trabajos de índole similar. Igualmente, y sobre todo en lo que concierne a los procedimientos de control, son frecuentes los debates, conferencias y seminarios celebrados para intercambio de opiniones al respecto.

El tema no deja por ello de perder su actualidad: con la promulgación en España de la Constitución de 1978 y el desarrollo del Estado de las Autonomías, nunca los fondos públicos han tenido mayor número de órganos con competencias para controlar su aplicación.

Paradójicamente, la opinión pública actual deja traslucir una sensación de falta de control y despilfarro en el manejo de los recursos públicos.

Centrándonos en el aspecto puramente técnico de las actuaciones de control, una de las causas, a mi juicio, de esta situación es la forma en que tales actuaciones se plasman en los informes y en qué medida tales informes son percibidos por sus distintos destinatarios.

Delimitado el tema a analizar, veamos sucintamente con carácter previo, cual es la situación actual del control de la gestión de los fondos públicos andaluces.

II.- ÓRGANOS CON COMPETENCIAS DE CONTROL

Como se indicaba anteriormente, leyes y normas de distinto rango promulgadas a partir del texto constitucional, han configurado un nuevo escenario de órganos que inciden, en mayor o menor medida, en la evaluación de la actividad pública con repercusiones económicas y financieras. A Instituciones ya tradicionales se suman nuevos entes con competencias de control, diversificadas aunque, en cierto modo, concurrentes.

Con especial referencia al ámbito de la Comunidad Autónoma de Andalucía, aunque igualmente extensible con sus denominaciones específicas a la mayoría de Comunidades

Autónomas, podemos enumerar un mínimo de seis Instituciones, órganos o centros directivos con competencias directas o indirectas en el control de la aplicación de los fondos públicos andaluces:

1. Control ejercido por el propio gestor de la actividad a evaluar: éste tiene normalmente establecido un sistema propio de control interno, entendido éste como el conjunto de métodos y procedimientos establecidos por la dirección, con la finalidad de facilitar la política institucional o empresarial del ente.
2. Control interno ejercido por la Intervención General de la Junta de Andalucía, sus Intervenciones Delegadas y Provinciales.
3. Control, interno también, ejercido por la Inspección General de Servicios adscrita a la Consejería de Gobernación.
4. Control externo ejercido por órganos técnicos dependientes de las Asambleas Legislativas Autónomas. En nuestro ámbito, por la Cámara de Cuentas de Andalucía. Para el ejercicio de su función fiscalizadora podrá utilizar los resultados de cualquier función interventora y/o de control interno que previamente se haya realizado.
5. Control ejercido por el Defensor del Pueblo.
6. Control externo ejercido por el Tribunal de Cuentas en su carácter de supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público, con competencia, reconocida constitucionalmente, para ejercer el control económico y presupuestario de las Comunidades Autónomas. Al efecto, y tal como se indica en la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del citado Tribunal, podrá recabar y utilizar los resultados de cualquier función interventora o de control interno o los de la fiscalización externa de los órganos de las Comunidades Autónomas.

Y todo ello con independencia de las facultades de control del Parlamento andaluz y de las distintas instancias del ámbito judicial.

Vemos, pues, cómo una misma parcela de actividad económico-financiera pública puede ser objeto de control por diferentes órganos, cuyas competencias se concatenan bien mediante un sistema de evaluación ulterior, en base a resultados de control previamente realizados, bien actuando directamente el órgano en cuestión con posibilidad de reiterar distintos controles.

Esta articulación de funciones, dada la variedad expuesta de órganos de control, habría de garantizar, en principio, el uso responsable y adecuado de los fondos públicos.

Sin embargo, para efectuar tal aseveración sería necesario indagar en cuestiones tales como los tipos de controles que se vienen efectuando, la forma en que tales controles se plasman y, sobre todo, en las medidas correctoras que efectivamente se adopten para subsanar las deficiencias detectadas.

De los órganos anteriormente citados con facultades de ejercer actuaciones de control en la aplicación de los recursos públicos, nos centraremos, al constituir sus funciones básicas, en las realizadas por órganos interventores y de control externo.

Como es conocido, la función interventora en el ámbito de la Junta de Andalucía (referida a Consejerías y Organismos Autónomos administrativos) ha sufrido una evolución: del tradicional control previo de la legalidad aplicable, acto por acto y con efectos suspensivos, pasando por la eliminación progresiva de la eficacia suspensiva y la limitación al control de la legalidad económico-presupuestaria y contable, se desemboca en la realidad actual. Esta se caracteriza por un incremento de los controles a posteriori, mediante el ejercicio del control financiero permanente y la emisión de informes de auditoría. Paralelamente, se intenta superar la finalidad exclusiva de ejercer un control de legalidad, eminentemente formal, para extenderse a la evaluación de la economía, eficiencia y eficacia en la gestión.

La valoración de este nuevo sistema de control interno podrá efectuarse trascurrido un tiempo prudencial desde su implantación.

No obstante, se reitera, por ser obvio, que su operatividad queda condicionada a la adopción, efectiva y con prontitud, de cuantas medidas, de cualquier índole, sean necesarias para subsanar las posibles deficiencias, abusos e irregularidades detectadas en los informes.

En cuanto a las actuaciones de control externo, éstas se vienen materializando, por lo general, en informes de fiscalización en aplicación de los Principios y Normas de Auditoría de los Organos de Control Externo, de obligado cumplimiento a virtud de consenso entre estos órganos.

Igualmente, esta situación ha sido fruto de una evolución a través de la cual se sustituye el concepto tradicional de fiscalización como censura de cuentas, cuyo objetivo fundamental era detectar la irregularidad o el fraude, por el de fiscalización con la finalidad de mejorar la gestión en su conjunto, sin perjuicio de poner de manifiesto los defectos detectados.

Si bien estos informes han consistido básicamente en análisis de cumplimiento de la legalidad, se aprecian progresivos intentos, más o menos afortunados, de medir la gestión de los fondos públicos desde la óptica de la economía, eficacia y eficiencia. Se tiende a informar, no sólo cual ha sido el uso de los fondos públicos, es decir, del dinero de los contribuyentes, sino también cual ha sido el grado de eficacia y eficiencia que ha caracterizado el manejo de éstos.

Llegamos, pues, a un punto común en que confluyen la función interventora, como función de control interno, y la de control externo: la realización de informes de control.

III. FORMA DE LOS INFORMES

Las consideraciones a realizar sobre la forma en que se presentan los informes se muestran en función de la respuesta que se otorgue a la siguiente pregunta: ¿se logra, a través de los mismos, una comunicación eficaz de la información que contienen a sus distintos destinatarios?



Es esencial tener siempre presente, al respecto, la diversidad de destinatarios de estos informes, ya sean inmediatos o mediatos:

- A.- El ente auditado, gestor sometido a control, que debe identificar el por qué de sus deficiencias para corregirlas y aprovechar lo que de útil y factible contengan las recomendaciones.
- B.- Las distintas escalas en la jerarquía de la Administración con competencias decisorias (Gerentes, Delegados Provinciales, Directores Generales, Consejeros, Comisión General de Viceconsejeros, Consejo de Gobierno).
- C.- Cualquier otra entidad del sector público que pueda aplicar, en su cometido, las mejoras deducibles del informe de que se trate.
- D.- Los Diputados que se mueven en un ambiente prácticamente verbal, son sumamente sensibles a la opinión pública y a los medios de comunicación social. Requieren, para ejercer su función de supervisión del Ejecutivo, una comprensión inmediata de la información que les brindan los órganos de control externo, bien directamente a través de informes propios o bien indirectamente, asumiendo informes de control interno.
- E.- El ciudadano de a pie que sufriendamente paga sus impuestos y, consecuentemente, tiene derecho a conocer y calibrar el valoro la compensación recibida por el dinero que entrega. Muy difícilmente la ciudadanía puede comprender todo un informe de auditoría o resultados de control en la concepción tradicional que actualmente se tiene de éstos. Por consiguiente, puede afirmarse que la opinión pública depende, casi en su totalidad, de los medios de comunicación para conocer de la aplicación de los recursos públicos.

Para que una fiscalización o informe de auditoría comunique efectivamente la información que contiene deberá adoptar una forma tal que:

- Sirva a la función de control interno, con un contenido justo y equilibrado para el gestor controlado, y fácilmente comprensible en los distintos niveles de decisión dentro de la Administración.
- Sirva a la función de control parlamentario.
- Sea, en cierta medida, comprensible por el público en general. A este efecto, es esencial realizar una amplia divulgación, de modo que el público en general pudiera llegar a valorar un mensaje técnico.

No se olvida que los informes de control y en especial los informes de auditoría, son un producto ajustado a estándares generalmente aceptados elaborados por una organización profesional. Sin embargo, y sin perjuicio de las expresiones más o menos estereotipadas que frecuentemente se utilizan, los informes de control relativos al sector público deben admitir diferentes enfoques y grados de extensión.

No se oculta tampoco la dificultad que conlleva la elaboración de este tipo de información

por cuanto requiere de la conversión o adaptación de tecnicismos legales, contables, económicos, etc... Sin embargo, es el modo en que con mayor efectividad pueden llegar los informes a las distintas esferas de decisión (estructura jerárquica-administrativa, política y de representación ciudadana), y adoptarse, en consecuencia, medidas que efectivamente corrijan las posibles anomalías existentes.

En este sentido, y con fina ironía, un experto anglosajón (G. Mowbray) afirma que nadie es capaz de leer un informe de auditoría a menos que le paguen por ello; por tanto, deduce, hay que esforzarse en “escribir para nuestros lectores”.

Y llegados a este punto, es conveniente glosar, de acuerdo con la mayor parte de autores, las cualidades que deben concurrir en un buen Informe, Dictamen u Opinión. Aunque las características que a continuación se detallan, pudieran parecer aspectos obvios, no siempre son tenidos en consideración por los órganos de control al emitir sus informes de fiscalización:

1.- Informe crítico, pero también constructivo.

La finalidad inmediata de los Informes es constatar cómo se han llevado a cabo las actuaciones del órgano fiscalizado y determinar si se han respetado en ellas los principios de legalidad, eficiencia, eficacia y economía.

La finalidad última es cooperar, mediante el control ejercido, a que la gestión financiera pública se adecue a las normas establecidas y sea eficaz en la consecución de sus fines.

Por tanto, el informe de fiscalización ha de ser necesariamente crítico, dado que ha de analizar el proceder del organismo y constatar las anomalías, infracciones, abusos o prácticas irregulares en que se haya incurrido. Sin embargo, hay que tener presente que la actuación del órgano de control no puede reducirse a la de mero inquisidor, sino que debe contribuir a la mejora constante de la gestión. Es difícil pensar que un informe excesivamente crítico pueda estimular al órgano o entidad fiscalizado a corregir las deficiencias detectadas y a mejorar sus procedimientos de gestión. Por ello, y no menos importante, ha de ser constructivo, manifestando las causas y consecuencias que originan tales deficiencias, y proponiendo medidas correctoras que contribuyan a su solución.

La determinación de estas medidas o recomendaciones ha de realizarse con la debida prudencia, asegurándose de su necesidad, eficacia y, sobre todo, su viabilidad. Con frecuencia la complejidad de la actuación administrativa da lugar a que el órgano fiscalizado esté sometido a condicionamientos jerárquicos, económicos, organizativos, etc..., que dificultan e impiden, en algunos casos, remover ciertos obstáculos. Por tanto, las propuestas que se propugnen han de ser de posible realización, en función del contexto en que deban implantarse y con los medios que puedan articularse.

Por otra parte, se considera que lo verdaderamente importante de estas recomendaciones es que se lleven a cabo adecuadamente, para lo cual es importante efectuar un seguimiento de las mismas.



2.- Informes objetivos y ponderados.

La crítica constructiva ha de ser objetiva y ponderada:

- Efectuando una cuidadosa selección de las cuestiones a tratar.
- Limitándose a describir los hechos analizados.
- Asegurando una visión de conjunto y valorando, por tanto, la importancia absoluta y relativa de cada hecho destacable.
- Evitando aquellas cuestiones que resulten intrascendentes o no se cuente con elementos de juicio suficientes.

Es conveniente hacer también una buena crítica de determinadas actuaciones del órgano fiscalizado, si así procede. Ello, además de justo, contribuirá a reforzar el grado de aceptación del informe por el organismo. Igualmente, el reconocimiento de los logros obtenidos por la entidad puede servir de modelo para otras.

Finalmente, al elaborar el informe, ha de tenerse presente que lo fundamental es que éste alcance las diversas finalidades que tiene asignadas y, en concreto, la mejora de la actividad económico-financiera del organismo fiscalizado. Para que el Informe sea eficaz es importante crear un clima adecuado en las relaciones con el citado organismo, evitando el tradicional método inquisitorial, sustituyéndolo por una relación de colaboración mucho más fructífera, que supere la reticencia del controlado, manteniendo una postura de respeto y comprensión mutua, con análisis conjunto de las cuestiones que no aparezcan claras y con una atención especial a las alegaciones que formule en el trámite de audiencia.

No hay que olvidar que **la eficacia del Informe está en función directa y primordial del grado de aceptación que merezca y de la puesta en práctica de las recomendaciones que formule.** Ello depende de su objetividad, de la crítica constructiva que debe presidirle y de la autoridad profesional del órgano encargado de su elaboración.

3.- Informes claros, sencillos y concisos.

La complejidad de las actuaciones de control aconsejan el empleo de un léxico claro, sencillo y particularmente conciso, máxime teniendo en cuenta la pluralidad de destinatarios del Informe a que antes me refería.

Los informes han de contener mensajes esenciales y simples, de fácil entendimiento por el lector en una primera lectura, evitando cuestiones menores. Ello no implica renunciar al nivel técnico que asegure su rigurosidad contable y legal, pero sí evitar el exceso de tecnicización que podría impedir asumir el informe por fallos del mensaje. El lenguaje a utilizar debe permitir la comprensión de una manera directa por parte de aquellos receptores del informe que, aunque no estén familiarizados con conceptos técnicos, tengan atribuida la responsabilidad de dirigir la gestión de la entidad fiscalizada.

Finalmente, los informes han de precisar exactamente lo que se dice y también lo que

no se dice, evitando vaguedades que podrían originar interpretaciones, impedir el cumplimiento de los objetivos de la fiscalización y dificultar la adopción de medidas correctoras.

4.- Informes breves.

Aunque el tamaño en los informes difiere en función del ente o la materia auditada, debe tenderse a elaborar redacciones cortas, presentando los aspectos realmente importantes, omitiendo lo irrelevante y centrándose en análisis más que en descripciones o narraciones.

En todo caso, aquellos informes que necesariamente hayan de ser largos por la variedad de materias y el volumen de actuaciones a que se refieran, deberían normalmente estar precedidos de un resumen. El resumen debe ser conciso, expresando, suficientemente, los principales hallazgos y conclusiones al objeto de suministrar al lector una visión clara del motivo y resultados de la fiscalización en su conjunto.

Un índice suficientemente claro y preciso, en el que se evite en lo posible la repetición de materias, ayudará al manejo del Informe.

Para concluir, señalar que las distintas características expuestas, relativas a los Informes de control en general, serán asumibles, en mayor o menor medida, en atención al tipo de informe, naturaleza de las actividades, órgano controlado y controlador, carácter de los destinatarios directos del informe, etc...

No obstante, no cabe duda que constituyen, en su conjunto, unas directrices o pautas de referencia generales a considerar.

DISPOSICIONES NO PUBLICADAS EN B.O.J.A.

I. CIRCULARES

- I.1. **Circular Conjunta 1/93**, de 23 de diciembre, de la Dirección General de Gestión de Recursos del Servicio Andaluz de Salud y de la Intervención General de la Junta de Andalucía, sobre implantación del sistema de control previo de nóminas por muestreo del Servicio Andaluz de Salud.
- I.2. **Circular Conjunta 9/93**, de 23 de diciembre de la Intervención General y de la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria, por la que se establece una nueva estructura del resumen mensual a rendir por las Oficinas Liquidadoras de distrito hipotecario y se dictan instrucciones sobre determinadas operaciones contables relativa a los ingresos gestionados por las mismas.
- I.3. **Circular 1/94**, de 17 de enero de la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria, por la que se modifica el estado mensual a remitir por las Oficinas Liquidadoras de distrito hipotecario a las Delegaciones Provinciales en materia de gestión, así como diversos apartados de la Circular 14/93 de esta Dirección General por la que se fijan esquemas de relación en el área tributaria de estas oficinas con órganos dependientes de esta Dirección General.

CIRCULAR Nº 1/1993 CONJUNTA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE GESTIÓN DE RECURSOS DEL SERVICIO ANDALUZ DE SALUD Y DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, SOBRE IMPLANTACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL, PREVIO DE NÓMINAS POR MUESTREO DEL SERVICIO ANDALUZ DE SALUD.

El numeroso y heterogéneo volumen de colectivos y perceptores que integran las nóminas del Servicio Andaluz de Salud, así como la naturaleza de los gastos y su carácter reiterativo, llevaron a considerar que el ejercicio de la función interventora se desarrollará mediante la aplicación de técnicas de muestreo, previstas en el artículo 78.2 de la Ley 5/83, de 19 de julio, General de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Con este fin se dictó el Decreto 197/92, de 24 de noviembre, por el que se establece el procedimiento de control de los gastos de personal del S.A.S., complementado posteriormente por la Orden conjunta de las Consejerías de Economía y Hacienda y de Salud, de 26 de febrero de 1993, de confección de nóminas de retribuciones del personal dependiente del S.A.S. Estas normas requerían para su efectividad la existencia de un instrumento informático adecuado para la mecanización y tratamiento de la ingente cantidad de información que este proceso de control supone.

Se encuentra ya operativa una herramienta adecuada a dicho proceso, la aplicación del control previo de nóminas mediante muestreo, que permite procesar la totalidad de la información existente en el sistema de nóminas y seleccionar mediante algoritmos una muestra objetiva y fiable, a efectos de fiscalización.

Finalmente, el apartado séptimo del Acuerdo de 26 de enero de 1993, del Consejo de Gobierno, por el que se establece el control financiero permanente sobre determinados gastos, organismos y servicios de la Junta de Andalucía, permite a la Intervención General de la Junta de Andalucía realizar actuaciones de control en materia de gastos de personal, para lo cual han de dictarse instrucciones para compatibilizar el sistema de fiscalización de nóminas por muestreo con la aplicación del sistema de control financiero permanente.

En consecuencia, una vez cumplida la fase logística de preparación y ensayo que permitiese la operatividad de la aplicación, así como la definición de procedimientos y flujos de documentación, se pretende dar paso a la implantación efectiva del sistema, dictándose a tal efecto las siguientes:

INSTRUCCIONES

Primera: Implantación del sistema de control previo de nóminas por muestreo.

El sistema de control previo de nóminas por muestreo, regulado en las normas citadas, se implantará de forma efectiva a partir del mes de diciembre de 1993, comprendiendo la



fiscalización efectiva de la nómina normal de Enero y complementaria de Diciembre de todas las unidades del sistema, excepción hecha de las nóminas del S.D.H., las cuales se fiscalizarán mediante los procedimientos habituales, y sobre las que la Intervención Central concretará en su momento las líneas de control,

Segunda: Calendario de fiscalización.

Las peculiares características del sistema requiere una especial atención al aspecto temporal. Para ello se acompaña, como anexo a estas instrucciones, calendario donde se recogen las fechas de cierre de captura de variaciones, de fin del período de fiscalización, de cálculo de las nóminas y recepción de las mismas por los coordinadores. A partir del día siguiente a la última fecha establecida en el calendario comienza el ciclo relativo a las nóminas del mes siguiente.

Es fundamental el cumplimiento de dichos plazos, debiendo adecuarse a los mismos las disponibilidades materiales y de personal de las Intervenciones, así como planificar las labores de fiscalización a lo largo de todo el período, evitando acumulaciones en los días finales. Es conveniente la concienciación de los coordinadores de nóminas de esta necesidad, a efectos de obtener su colaboración en el proceso de captura de incidencias y justificación de la muestra seleccionada.

Tercera: Fiscalización de contratos y nombramientos.

Todos los contratos y nombramientos que se formalicen en todas las unidades del Organismo deberán someterse a fiscalización previa ante la Intervención correspondiente, sin perjuicio de las excepciones previstas al respecto en la Circular 10/1991, de 8 de julio, de la Intervención General de la Junta de Andalucía, por la que se dictan instrucciones para la fiscalización de gastos de personal, y de los centros sometidos a control financiero permanente.

Cuarta: Aplicación del sistema en los Centros sometidos a Control Financiero Permanente.

En los Hospitales sujetos a control financiero permanente la fiscalización de los gastos de personal se efectuará igualmente de conformidad con la normativa citada y mediante los procedimientos informáticos previstos, con idénticos efectos que para el resto de las unidades, sin excepción alguna.

En consecuencia, todas las variaciones seleccionadas habrán de justificarse adecuadamente ante su unidad de intervención respectiva.

Asimismo, la información resultante de la aplicación del referido control de gastos de personal por muestreo se incorporará a los informes periódicos inherentes al control financiero permanente.

Quinta: Atribuciones de facultades a la Intervención Central.

Se faculta a la Intervención Central del S.A.S. para dictar instrucciones que completen o desarrollen éstas, estableciendo procedimientos concretos de fiscalización y esclarecimiento de cuantas dudas surjan de la efectiva aplicación del sistema.

A N E X O



MES	CIERRE CAPTURA VARIACIONES	FIN PERIODO FISCALIZACIÓN	CÁLCULO	COORDINADOR RECIBE NÓMINA
ENERO	Día 12 (13 h.)	Día 14	Día 15-16	Día 17
FEBRERO	Día 8 (13 h.)	Día 11	Día 12-13	Día 14
MARZO	Día 8(13 h.)	Día 11	Día 12-13	Día 14
ABRIL	Día 6 (13 h.)	Día 8	Día 9-10	Día 11
MAYO	Día 9 (13 h.)	Día 13	Día 14-15	Día 16
JUNIO	Día 7 (13 h.)	Día 10	Día 11-12	Día 13
JULIO	Día 6 (13 h.)	Día 8	Día 9-10	Día 11
AGOSTO	Día 8 (13 h.)	Día 12	Día 13-14	Día 15
SEPTIEMBRE	Día 6 (13 h.)	Día 9	Día 10-11	Día 12
OCTUBRE	Día 5 (13 h.)	Día 7	Día 8-9	Día 10
NOVIEMBRE	Día 7 (13 h.)	Día 11	Día 12-13	Día 14
DICIEMBRE	Día 5 (13 h.)	Día 9	Día 10-11	Día 12

CIRCULAR CONJUNTA 9/93 DE 23 DE DICIEMBRE DE LA INTERVENCIÓN GENERAL Y DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS E INSPECCIÓN TRIBUTARIA, POR LA QUE SE ESTABLECE UNA NUEVA ESTRUCTURA DEL RESUMEN MENSUAL A RENDIR POR LAS OFICINAS LIQUIDADORAS DE DISTRITO HIPOTECARIO Y SE DICTAN INSTRUCCIONES SOBRE DETERMINADAS OPERACIONES CONTABLES RELATIVAS A LOS INGRESOS GESTIONADOS POR LAS MISMAS.

I. La Circular 7/1992, de 4 de agosto, de la Intervención General, por la que se desarrolla el procedimiento contable para el pago de las indemnizaciones y compensaciones de los liquidadores de distrito hipotecario, por sus actuaciones en materia de gestión y recaudación de tributos cedidos, establece, en su instrucción décima, la aplicación en contabilidad de los ingresos en vía ejecutiva con anterioridad a la comunicación a las Oficinas Liquidadoras y a la anotación por éstas en los correspondientes libros. Tal procedimiento ha mostrado determinados efectos desfavorables en lo que respecta al seguimiento contable de este tipo de ingresos, que es preciso corregir.

II. La Orden de 15 de julio de 1992 de la Consejería de Economía y Hacienda, por la que se establecieron las indemnizaciones y compensaciones a percibir por los liquidadores de Distrito Hipotecario, recogió un nuevo sistema de percepción de estas cantidades, la cual se realiza por el procedimiento de formalización o retención en origen, circunstancia que aconseja introducir modificaciones en el actual resumen mensual rendido por las oficinas liquidadoras.

Igualmente, este sistema ha exigido la rectificación del pendiente procedente de períodos anteriores a la entrada en vigor de la citada Orden, por la parte que el liquidador retenía de acuerdo con el sistema anterior y que en el momento de la práctica de la liquidación no se reconocía en contabilidad como contraído.

III. El Reglamento General de Tesorería y Ordenación de Pagos, aprobado por Decreto 46/1986, de 5 de marzo, establece en su artículo 4.7, que las transferencias de las cuentas restringidas de ingresos a la cuenta general de Tesorería se efectuarán "el día 20 de cada mes o el inmediato hábil posterior en el caso de que aquel sea festivo. Por excepción, el mes de diciembre se efectuará una segunda transferencia que incluirá el resto de lo recaudado hasta el último día del año, realizándose en el siguiente día hábil". Al haberse establecido que el cierre mensual se hiciera el día 20, las oficinas liquidadoras se ven imposibilitadas para dar cumplimiento al citado precepto. Igualmente, se ha planteado el problema de si corresponde remitir resúmenes mensuales relativos a cada uno de los dos períodos del mes de diciembre. Del mismo modo, y ligado a lo anterior, se ha planteado la duda de si los honorarios correspondientes al primer período de diciembre se retienen del segundo del mismo mes, o si, en unión a los correspondientes a éste último período, se efectúa la formalización en enero.



IV. La Circular conjunta 1/93, de 21 de abril, de la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria, Intervención General y Dirección General de Tesorería y Política Financiera, establece que la base del cálculo de los honorarios a devengar por las oficinas liquidadoras se hallará restando del importe de las liquidaciones o autoliquidaciones contraídas en el mes correspondiente a las anulaciones y bajas habidas en el mismo período, excepto aquellas que están motivadas por la declaración de incobrable del crédito correspondiente y de aquellas que se refieran a liquidaciones o autoliquidaciones practicadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Orden de 15 de julio de 1992. No obstante, la dificultad de localizar las bajas y derechos anulados ha limitado la plena aplicación práctica de esta norma.

V. Un tema relacionado con el anterior, y para el cual no existe actualmente regulación, es el originado por las devoluciones. Cuál es el tratamiento que ha de darse desde el punto de vista del cálculo de los honorarios y cómo debe ser su reflejo contable, son las cuestiones surgidas en torno a las mismas.

VI. Asimismo, y aprovechando la oportunidad de la necesaria modificación formal de los actuales estados, es conveniente introducir correcciones en éstos que permitan establecer un control formal de los honorarios propuestos por los liquidadores y recogidos en el anexo correspondiente. El sistema establecido por la Orden de 15 de julio de 1992 establece que la participación de los liquidadores estará en función del contraído y no del recaudado, como sucedía anteriormente. Precisamente por ello, es de interés que, en los datos a remitir, el contraído aparezca desglosado en “cuotas”, “sanciones y recargos” y “demás conceptos”, ya que su participación están en función de los dos primeros conceptos y en proporción diferente. No obstante lo anterior y como establece la Circular 8/92 de 27 de julio de la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria, todavía durante cierto tiempo habrán de aplicarse, conjuntamente con el nuevo, los regímenes anteriores. Por ello, es necesario que el recaudado aparezca igualmente desglosado en “cuotas”, “sanciones y recargos” y “demás conceptos”, para poder efectuar el control de cuotas y deudas de resultas.

Con el fin de salvar las lagunas formales de los actuales resúmenes mensuales, la dificultad de interpretación observada en el cálculo de los honorarios, el tratamiento contable por parte de las Delegaciones Provinciales de los datos contenidos en los resúmenes, así como otras cuestiones de especial interés, se dictan las siguientes instrucciones:

PRIMERA

Se aprueba el nuevo modelo de resumen mensual a rendir por las oficinas liquidadoras que figura como anexo I a la presente Circular.

SEGUNDA

1. Aprobada por la Tesorería correspondiente la factura de data relativa a los ingresos recaudados en vía ejecutiva procedentes de las Diputaciones Provinciales y de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la Intervención Provincial remitirá a las oficinas liquidadoras copia de las cartas de pago de las liquidaciones practicadas

por éstas y recaudadas en vía ejecutiva, así como las facturas de data por incobrables.

2. La oficina liquidadora deberá datar estos ingresos en los correspondientes libros, consignándolos en la casilla establecida al efecto, del primer resumen mensual que rindan a continuación de su recepción, adjuntando una relación expresiva de su aplicación. Si la liquidación a que se refiere el ingreso en vía ejecutiva, por error, no figurara como pendiente, por no haber sido previamente contraída, el ingreso se contabilizará en la Agrupación de Ejercicio Corriente, debiendo la oficina liquidadora rectificar el pendiente, incrementándolo en la cantidad a que aquéllos se refieren.

3. Recibido por la Intervención Provincial el resumen mensual, con la relación adjunta, ésta procederá a aplicar al presupuesto los ingresos correspondientes.

4. Si a la fecha de la presente Circular, existieran en las Delegaciones Provinciales copias de cartas de pago relativas a liquidaciones recaudadas en vía ejecutiva aún no comunicadas a las oficinas liquidadoras, serán remitidas a las mismas con el fin de que se regularice el pendiente a 31-XII-93.

5. En virtud de la Circular 4/1991, de 25 de septiembre, de la Dirección General de Tesorería y Política Financiera, por la que se dictan normas en relación a las deudas tributarias giradas por las oficinas liquidadoras de distrito hipotecario que no hayan sido satisfechas en período voluntario, las certificaciones de deudas en descubierto deberán remitirse a las Tesorerías de las Delegaciones Provinciales de la Consejería de Economía y Hacienda en el plazo de un mes desde el vencimiento del período voluntario, acompañándose de los justificantes de notificación en dicho período. Tales títulos deberán cumplir los demás requisitos exigidos en la citada Circular.

6. El procedimiento contable a seguir en las Delegaciones Provinciales será el siguiente:

a) Con respecto a los ingresos realizados por las Diputaciones Provinciales relativos a la recaudación en ejecutiva, se practicarán las siguientes operaciones contables:

1) -Mandamiento de ingreso en Banco en el concepto 50.002.02 "Operaciones Pendiente de Aplicación Recaudación Diputación", por la cantidad ingresada por la Diputación Provincial.

-Mandamiento de pago en Formalización, en el concepto 50.002.02 "Operaciones Pendientes de Aplicación Recaudación Diputación", por el importe correspondiente al principal de las liquidaciones de las Oficinas Liquidadoras.

-Mandamiento de ingreso en Formalización, en el concepto 50.030.04 "Recaudación y otros ingresos Ejecutivos de Oficinas Liquidadoras", por el mismo importe.

2) Cuando el ingreso proceda de otra Delegación Provincial se realizarán las siguientes operaciones contables:



-Mandamiento de pago en Formalización en el concepto 60.XX2.01 “Remesas recibidas de Delegaciones Provinciales” por el importe recibido.

-Mandamiento de ingreso en Formalización en concepto 50.030.04 “Recaudación y otros Ingresos Ejecutivos de Oficinas Liquidadoras” por el mismo importe.

b) Con respecto a los ingresos realizados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se practicarán las siguientes operaciones contables:

-Mandamiento de pago en Formalización con el concepto 60.XX1.02 “Remesas virtuales con la Dirección General de Tesorería” por el importe remitido por la Dirección General de Tesorería y Política Financiera.

-Mandamiento de ingreso en Formalización en el concepto 50.030.04 “Recaudación y otros ingresos ejecutivos de Oficinas Liquidadoras” por el mismo importe.

c) Recibido el resumen mensual y la relación adjunta, las Intervenciones Provinciales procederán a realizar las siguientes operaciones, por el importe de las datas efectuadas por dichas Oficinas Liquidadoras:

-Mandamiento de pago en Formalización, en el concepto 50.030.04 “Recaudación y otros ingresos Ejecutivos de oficinas liquidadoras”.

-Mandamiento de ingreso en Formalización en los conceptos correspondientes del Presupuesto de Ingresos.

TERCERA

1. Si se produce un ingreso en la oficina liquidadora y se desconoce el concepto al cual debe ser imputado, se incluirá en el apartado “Operaciones pendientes de aplicación”, en la columna “Demás conceptos”, en el siguiente resumen mensual a que aquél tenga lugar, no devengando, en su caso, honorarios hasta tanto se conozca el concepto correspondiente.

2. Una vez conocido el concepto procedente, se aplicará al mismo, produciendo una anotación con signo negativo en la misma columna del concepto operaciones pendientes de aplicación, devengándose, en ese momento y en su caso, los honorarios correspondientes.

CUARTA

1. Las devoluciones de ingresos producirán anotación en la columna establecida al efecto, sin que produzca disminución del pendiente.

2. Aprobada una devolución en la Delegación Provincial relativa a ingresos efectuados

en una oficina liquidadora, se remitirá a la misma copia del mandamiento de pago.

3. La oficina liquidadora, recibida la copia del mandamiento de pago, efectuará la anotación correspondiente en la columna de devoluciones del siguiente resumen mensual a su recepción.

4. En el cálculo de los honorarios correspondientes al período en que se anoten las devoluciones, éstas se tendrán en cuenta al objeto de su deducción, en función del sistema de honorarios vigente en la época que se adquirió el derecho a éstos.

QUINTA

Al objeto de facilitar el control de las bajas, derechos anulados y devoluciones se establece la llevanza obligatoria de un libro registro auxiliar, cuyo rayado será el establecido en el anexo II de la presente Circular. Del citado libro se remitirá, en su caso, copia a la Delegación Provincial junto a la documentación a remitir mensualmente, establecida en la Circular 4/85 de 21 de marzo, de la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria.

SEXTA

La relación nominal de deudores a remitir dentro de los primeros 15 días del ejercicio 1994 reflejará, desglosado por años, el saldo pendiente, debiéndose incluir, en su caso, el 2,5% sobre las cuotas y el 1/3 sobre las multas, aunque en el momento de la práctica de las liquidaciones correspondientes no figurasen como contraídas. El saldo de la relación nominal de deudores deberá aparecer como pendiente en residuos del primer resumen del ejercicio 1994. La Intervención Provincial procederá, en su caso, a realizar el ajuste procedente en el contraído.

SÉPTIMA

1. Como consecuencia de que el artículo 4.7 del Reglamento de Tesorería y Ordenación de Pagos establece, para el mes de diciembre, la obligatoriedad de efectuar dos transferencias, se confeccionarán y remitirán sendos resúmenes mensuales, uno al 19 de diciembre y el otro al 31 de diciembre. Los honorarios correspondientes al período 20 de noviembre a 31 de diciembre se compensarán en el mes de enero del ejercicio siguiente.

2. El cierre mensual por parte de las oficinas liquidadoras se efectuará el día hábil inmediatamente anterior al establecido reglamentariamente para efectuar las transferencias, actualmente fijado los días 20 o inmediatos hábiles posteriores y el primer día hábil del mes de enero para el segundo período de diciembre.

3. La recaudación correspondiente al período comprendido entre 20 y 31 de diciembre originará las siguientes operaciones contables en las Delegaciones Provinciales:



- a) Mandamiento de pago en Formalización, en el concepto 40.022.00 “Periodificación ingresos oficinas liquidadoras 31 -XII”, de la Agrupación Operaciones Extrapresupuestarias Deudores, por la cantidad que figure en el resumen mensual.
- b) Mandamiento de ingreso en Formalización, a los distintos conceptos del Presupuesto de Ingresos por el importe anterior.
- c) Mandamiento de ingreso en Banco en el concepto 40.022.00 “Periodificación ingresos oficinas liquidadoras 31-XII”, de la Agrupación Operaciones Extrapresupuestarias Deudores, una vez recibida la transferencia correspondiente al citado período y por el importe de la misma.



ANEXO I

**JUNTA DE ANDALUCÍA
CONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y HACIENDA**

**DELEGACIÓN PROVINCIAL
DE.....**

AÑO

.....

MES

.....

**RESUMEN MENSUAL DE LA GESTIÓN EFECTUADA
POR LA OFICINA LIQUIDADORA DE DISTRITO
HIPOTECARIO DE.....
CORRESPONDIENTE AL PERIODO.....**



I. GESTIÓN FINANCIERA Y CONTABLE

I. PRESUPUESTO CORRIENTE

a.

CONCEPTO PRESUPUESTARIO	PENDIENTE MES ANTERIOR (1)	CONTRAIDO EN EL MES (2)						TOTAL CONTRAIDO EN MES (2)	SUMA (1+2)	INCOMPETENCIAS RECIBIDAS				
		OFICINA COMPETENTE			OFICINA INCOMPETENTE					CUOTAS (D)	MULTAS Y RECARGOS (B)	DEMÁS CONCEPTOS		
		CUOTAS (A)	MULTAS Y RECARGOS (B)	DEMÁS CONCEPTOS	CUOTAS (C)	DEMÁS CONCEPTOS (*)								
1. TRANS. PATRIMONIALES. CONTRAIDO PREVIO														
2. TRANS. PATR. CONTRAIDO POR RECAUDADO (AUTOLIQUIDACIONES)														
3. ACTOS JURÍD. DOCUMENTADOS. CONTRAIDO PREVIO														
4. A.J.D. CONTRAIDO POR RECAUDADO (AUTOLIQUIDA.)														
5. SUCESIONES Y DONACIONES. CONTRAIDO PREVIO														
6. SUCESIONES Y DONACIONES. CONTR. POR RECAUDADO (AUTOLIQUIDACIÓN)														
7.														
TOTAL														

(*) Incluir multas y recargos.



C.

CONCEPTO PRESUPUESTARIO	BAJAS Y DERECHOS ANULADOS (6)			SUMA (6)	PENDIENTE (1+2-5-6) (*)
	CUOTAS (E)	MULTAS Y RECARGOS (F)	DEMÁS CONCEPTOS		
1. TRANS. PATRIMONIALES. CONTRAIDO PREVIO					
2. TRANS. PATR. CONTRAIDO POR RECAUDADO (AUTOLIQUIDACIÓN)					
3. ACTOS JURÍD. DOCUMENTADOS. CONTRAIDO PREVIO					
4. A.J.D. CONTRAIDO POR RECAUDADO (AUTOLIQUID.)					
5. SUCESIONES Y DONACIONES. CONTRAIDO PREVIO					
6. SUCESIONES Y DONACIONES. CONTR. POR RECAUDADO (AUTOLIQUID.)					
7.					
TOTAL					

DEVOLUCIONES		
CUOTAS (E)	MULTAS Y RECARGOS (F)	DEMÁS CONCEPTOS

(*) 1. pendiente mes anterior del cuadr. a.
 2. Contraído en el mes del cuadr. a.
 5. Recaudado en el mes O.L. + recaudado ejecutiva del cuadr. b.
 6: Bajas y derechos anulados del cuadr. c.



**2. RESIDUOS
ANTERIORES A O. 15-7-92 (*)**

d.

CONCEPTO	PENDIENTE (1)	BAJAS Y DERECHOS ANULADOS (2)			SUMA (2)	RECAUDADO EN EL MES O.L. (3)			RECAUDADO EJECUTIVA (4)			SUMA (5) (3+4)	PENDIENTE (1-2-5)	
		CUOTAS	MULTAS Y RECARGOS	DEMÁS CONCEP.		CUOTAS	MULTAS Y RECARGOS	DEMÁS CONCEP.	CUOTAS	MULTAS Y RECARGOS	DEMÁS CONCEP.			
1. TRANS. PATRIMONIALES. CON- TRAIDO PREVIO					G	B			G	B				
2. ACTOS JURID.DOCU- MENTADOS. CONTRAIDO PREVIO					G	B			G	B				
3.1. SUCESIONES SISTE- MA ANTERIOR. CONTRA- PREVIO					G	B			G	B				
3.2. SUCESIONES LEY 29/87. CONTRAIDO PREVIO					H				H					
TOTAL														

(*) La Orden de 15 de julio de 1992 entra en vigor:
- Para T.P. y A.J.D. el 1 de enero de 1992.
- Para S. y D. el 19 de julio de 1992.

POSTERIORES A O. 15-7-92 (*)

e.

CONCEPTO PRESUPUESTARIO	PENDIENTE (1)	BAJAS Y DERECHOS ANULADOS (2)			SUMA (2)	RECAUDADO EN EL MES O.L. (3)			RECAUDADO EJECUTIVA (4)			SUMA (5) (3+4)	PENDIENTE (1-2-5)	
		CUOTAS (E)	MULTAS Y RECARGOS (F)	DEMÁS CONCEP.		CUOTAS	MULTAS Y RECARGOS	DEMÁS CONCEP.	CUOTAS	MULTAS Y RECARGOS	DEMÁS CONCEP.			
1. TRANS. PATRIMONIALES. CON- TRAIDO PREVIO														
2. ACTOS JURID. DOCU- MENTADOS. CONTRAIDO PREVIO														
3. SUCESIONES DONA- CIONES. CONTRA- PREVIO														
TOTAL														

(*) La Orden de 15 de julio de 1992 entra en vigor;
 - Para T.P. y A.J.D. el 1 de enero de 1992.
 - Para S. y D. el 19 de julio de 1992.

III. HONORARIOS

POR CUOTAS AUTOLIQUIDACIONES/LIQUIDACIONES	4%=
(Columnas A-E)	
POR PARTICIPACIÓN EN MULTAS Y RECARGOS	1/3=
(Columnas B-F)	
POR CUOTAS POR INCOMPETENCIAS DECLARADAS	0,5%=
(Columna C)	
POR CUOTAS POR INCOMPETENCIAS RECIBIDAS	3,5%=
(Columna D)	
POR CUOTAS DE RESULTAS (Anteriores Ley 29/87)	2,5%=
(Fila G)	
POR DEUDAS DE RESULTAS (posteriores Ley 29/87)	3,75%=
(Fila H)	
POR AUTOLIQ./LIQUID. DE SUC./DONAC. EXENTAS/SIN INGRESO (Ofic. compet.)	x 1.000 =

COBRO TOTAL POR FORMALIZACIÓN	
A DEDUCIR 15% I.R.P.F.	

TOTAL	

IV. RECAUDACIÓN A TRANSFERIR

O.- ACUMULADO HONORARIOS BRUTOS HASTA EL MES ANTERIOR.....	
I.- TOTAL RECAUDADO POR ESTA OFICINA EN EL PRESENTE MES	
II.- HONORARIOS ÍNTEGROS A COMPENSAR EN FORMALIZACIÓN (MES ANTERIOR)	
III.- RETENCIÓN 15% I.R.P.F.....	
IV=II-III HONORARIOS LÍQUIDOS A COMPENSAR EN FORMALIZACIÓN	
V=I-IV RESTO A TRANSFERIR EN EFECTIVO	

JUNTA DE ANDALUCÍA
Consejería de Economía
y Hacienda

D/D^a

liquidador de esta oficina Liquidadora de Distrito hipotecario, rindo cuentas de la gestión efectuada a la Cámara de Cuentas de Andalucía, por mediación de la Intervención General de la Junta de Andalucía y por conducto de la Delegación Provincial de la Consejería de Economía y Hacienda en esta provincia, y con dicha finalidad.

AÑO

DELEGACIÓN
PROVINCIAL DE.....

MES

CERTIFICO: que la gestión realizada durante el mes de referencia se resumen en los datos indicados en este estado.

OFICINA LIQUIDADORA
DE.....

..... a..... de..... de.....

El Liquidador



ANEXO II

CIRCULAR 1/1994 DE 17 DE ENERO, DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS E INSPECCIÓN TRIBUTARIA,

por la que se modifica el estado mensual a remitir por las Oficinas Liquidadoras de distrito Hipotecario a las Delegaciones Provinciales en materia de gestión, así como diversos apartados de la Circular 14/1993 de esta Dirección General por la que se fijan esquemas de relación en el área tributaria de estas oficinas con órganos dependientes de esta Dirección General.

I. La Orden de 15 de julio de 1992, por la que se establecen las indemnizaciones y compensaciones a percibir por los liquidadores de distrito Hipotecario por sus actuaciones en materia de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones, recoge como anexo un modelo de estado mensual a rendir por estas oficinas a las Delegaciones Provinciales de Economía y Hacienda.

Dicho modelo, que ha venido siendo cumplimentado por las citadas oficinas, recoge una gran profusión de datos tanto de gestión como contables, careciendo de otros que la práctica considera importantes y clarificadores.

En la Circular 9/93, de 23 de diciembre, conjunta de la Intervención General y de la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria se estableció una nueva estructura del resumen mensual, en los aspectos contables, a rendir por estas oficinas, dictándose determinadas instrucciones contables.

Por otra parte, el seguimiento de las tareas de gestión que efectúan estas oficinas, exige una homologación con los partes que rinden las Delegaciones Provinciales a los servicios centrales de la Consejería, con objeto de que sean tratados en el mismo proceso informático, estando prevista la posibilidad de esta modificación por la Disposición Final Primera de la referida Orden de 15 de julio de 1992.

II. La Circular 14/1993, de 9 de noviembre por la que se fijan esquemas de relación en el área tributaria, de oficinas liquidadoras de distrito Hipotecario con órganos dependientes de esta Dirección General, en sus apartados II y III establece que los titulares de las oficinas liquidadoras serán convocados por el Jefe del Servicio de Gestión e Ingresos Públicos, con las formalidades contempladas en dicho apartado, así como las visitas anuales que los citados Jefes de Servicio efectuarán a las mismas.

Fijados los objetivos de esta Dirección General para 1994 y debatido el asunto dentro de la Comisión de Seguimiento del Funcionamiento de las oficinas liquidadoras de distrito Hipotecario, resulta aconsejable modificar este régimen de relaciones.



En consecuencia, se dictan las siguientes instrucciones:

- 1.- La rendición de los estados de gestión de expedientes del presente mes de enero y siguientes se efectuarán mediante los modelos que se acompañan como Anexos I, II, y III, sustituyendo al Anexo que se acompañaba a la orden de 15 de julio de 1992, que fue parcialmente modificado por la Circular conjunta 9/93 sobre aspectos contables.
- 2.- El anexo I y II recoge los estados de gestión de expedientes de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones. En anexo III, también comprensivo de los dos impuestos, recoge las que se podrían catalogar como incidencias posteriores a la finalización de la tramitación, esto es, recursos, Tasaciones Periciales Contradictorias, Fraccionamientos, etc,...
- 3.- Las instrucciones para cumplimentar los cuadros se exponen a continuación:

Tanto en los partes de gestión de expedientes, como en el de situación de los expedientes pendientes se consignarán números de “documentos”, entendiendo por tales los expedientes presentados, sin perjuicio de que contengan una o varias autoliquidaciones o den lugar a una o varias liquidaciones.

Cuando un documento contenga más de una autoliquidación o den lugar a más de una liquidación y estas sean calificadas de forma diferente, primará a efectos de cumplimentar el parte **la última casilla** del cuadro correspondiente.

Es decir, si se presenta un documento, en el cual se efectúa una autoliquidación exenta y una autoliquidación positiva y ambas son calificadas conformes se consignará el documento en la casilla H del cuadro “Salida de expedientes”. Igual sistema se seguirá en el parte de “expedientes pendientes”, si un expediente se encuentra en trámite de recibir requerimiento y se encuentra al tiempo de confeccionar el parte en los servicios de valoración, se consignará como pendiente de valorar en Delegación, (casilla M).

A continuación se analizan las diferentes casillas para facilitar la cumplimentación:

Casilla A: Recogerá el número de documentos que al día 1 del mes que corresponde al parte que se rinde se encuentran en situación de expediente pendiente, desglosándose según el ejercicio de presentación.

Casilla B: Se expresarán el número de documentos que han sido presentados en el mes que corresponde al parte.

Casilla C: Se reflejará el número de expedientes suma de las casillas anteriores.

Casilla D: Corresponde a los expedientes presentados en la oficina y que al resultar ésta incompetente, han sido remitidos a la oficina u organismo competente.

Casilla E: Documentos que han sido calificados como no sujetos al impuesto, sea cual fuere la forma de autoliquidarse o declararse, incluyendo escrituras de aclaración de

otras ya liquidadas, cuaderno particional de sucesiones ya liquidadas previamente, etc.

Casilla F: Documentos calificados como prescritos, sea por estarlo ya al tiempo de su presentación o ganar la prescripción en propia oficina.

Casilla G: Documentos calificados como exentos por el liquidador, sea cual fuera la forma de presentación. En el parte del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se consignarán también en esta casilla los expedientes que por aplicación de las reducciones oportunas resultan con base liquidable negativa.

Casilla H: Incluirán los expedientes con ingreso que, tras la preceptiva comprobación y calificación, resultan de conformidad con lo autoliquidado tanto en lo referente al hecho imponible, base imponible, tipo y cuota ingresada.

Casilla I: Se consignarán los expedientes a los que de la propia oficina ha girado liquidación positiva, ya sea por razón de elevación de la base imponible, intereses, sanción, o cualquier otra razón.

En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se consignarán además en esta casilla los expedientes no autoliquidados y sean liquidados por la oficina con cuota positiva.

Casilla J: Refleja la suma de los diferentes casilleros de salida de expedientes.

Casilla K: Recoge la diferencia entre lo consignado en la Casilla C (total pendiente) y lo consignado en la Casilla I (total salida). Dicho total coincidirá con la Casilla A del parte del mes siguiente.

Cuadro correspondiente a situación de los expedientes pendientes.

Casilla L: Se consignará el número de expedientes cuya tramitación no ha comenzado o están pendientes de recibir requerimientos, es decir, todos los que estando sin despachar no sean encuadrables en cualquiera de las siguientes Casillas (pendiente de valoración, de aprobación, estén completos o liquidados caucionalmente).

Casilla M: Corresponderá al número de expedientes ya enviados a la Delegación Provincial para su valoración y que aún no han sido recibidos.

Casilla N: Corresponde a expedientes remitidos a otras Delegaciones Provinciales de la Consejería para su valoración.

Casilla O: Corresponde al número de expedientes remitidos a valorar a otras Administraciones.

Casilla P: Recoge el total de las 3 casillas anteriores, siendo el total de expedientes pendientes de valoración.

Casilla Q: Corresponde a los expedientes remitidos a la Delegación Provincial para



su preceptiva aprobación según las instrucciones impartidas.

Casilla R: Corresponde a los expedientes remitidos a la Dirección General para su aprobación, bien sea por resultar de cuantía superior a 300 millones de pesetas o por entenderse incurso en el art. 14.7 del vigente Texto Refundido del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Casilla S: Se reflejarán en ella el número de expedientes calificados, valorados y liquidados pendiente de su notificación de su firmeza.

Casilla T: Corresponde al número de expedientes que han sido liquidados caucionalmente. Se considera importante señalar que los expedientes con liquidación caucional permanecerán en situación de "pendiente", hasta tanto no transcurra el plazo legal y sea elevada a definitiva la exención o se liquide por no ser aplicable la exención, siendo en ese momento, cuando pasaría a la situación de "salida de expediente" en la Casilla "G" o en la Casilla "I", según el caso a aplicar.

Casilla K: Representará la suma de lo consignado en las casillas L, P, Q, R, S y T. La cantidad resultante pasará a la casilla "A" del parte del mes siguiente.

Dado que como ha quedado dicho el cuadro recoge número de **documentos**, y estos pueden contener una o varias autoliquidaciones o ser susceptibles de más de una liquidación, esta circunstancia se plasma en los apartados.

Nº de autoliquidaciones. Representa el número total de autoliquidaciones presentadas, que en el caso del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, será igual o mayor al nº de documentos presentados y en el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones puede ser menor, igual o mayor al nº de documentos presentados. Continúa este apartado con la referencia al importe total ingresado por autoliquidaciones,

Nº de liquidaciones giradas. Representa las liquidaciones practicadas por la oficina gestora una vez calificado el expediente. Estas pueden ser complementarias de la autoliquidación efectuada, de nuevos hechos imponible deducidos del documento y no autoliquidados o liquidaciones de Sucesiones y Donaciones.

En el caso de que un expediente del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones contenga un hecho imponible sujeto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (caso de una escritura de partición hereditaria con compraventa, exceso de adjudicación, etc.), se consignará a los solos efectos de cumplimentación del parte mensual en el cuadro correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por ser presentado como tal y todas las liquidaciones que hubiera se consignarán igualmente en dicho cuadro.

Dada la dificultad de algunas Oficinas liquidadoras para ofrecer un desglose pormenorizado de la situación de los expedientes pendientes anteriores a 1994, en el cuadro de "situación de los expedientes pendientes" no figura este desglose, exigiéndose a partir de 1994 inexcusablemente el perfecto conocimiento de la situación

de los expedientes no despachados.

- 4.- Con objeto de que las oficinas tengan puntual conocimiento de los expedientes que se remiten a valoración a la Delegación Provincial u otros organismos, deberán implantar un fichero específico informatizado en el que se anote la fecha de remisión del expediente, detalle del mismo, destinatario y fecha de recepción ya valorado. Este fichero deberá consultarse periódicamente para evitar posibles prescripciones y reclamar expedientes pendientes de valorar y que pasadas una razonables fechas no se han recibido. En la visita anual ordinaria del Jefe del Servicio de Gestión a las oficinas se efectuará una conciliación de este fichero con el existente en la Delegación Provincial.
- 5.- Las reuniones establecidas en el apartado II de la Circular 14/93 entre los servicios de las Delegaciones Provinciales y los liquidadores de Distrito Hipotecario serán como mínimo dos al año, celebrándose necesariamente en el primero y tercer trimestre del año correspondiente.
- 6.- Se modifica el apartado III de la Circular 14/93 en el sentido de que la visita anual ordinaria de inspección a las oficinas liquidadoras serán realizadas en el transcurso del segundo trimestre del año correspondiente, siendo realizada por el Delegado Provincial y/o los Jefes de Servicio de Gestión e Ingresos Públicos.

OFICINA LIQUIDADORA
DE

MES
AÑO

III.- MOVIMIENTO DE RECURSOS Y OTRAS ACTUACIONES

RECURSOS Y OTRAS ACTUACIONES	TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y A.J.D.				SUCESIONES Y DONACIONES				TOTAL			
	Ptes. mes anterior	Entrados	Despacha- dos	Ptes. Ptes.	Ptes. mes anterior	Entrados	Despacha- dos	Ptes. Ptes.	Ptes. mes anterior	Entrados	Despacha- dos	Ptes. Ptes.
1. Recursos												
2. Fraccionamiento y aplazamiento												
3. Tasaciones pericia- les. Contrad.												
4. Exptes. en Tribuna- les.												
5. Otros Conceptos.												
6. Total												



DISPOSICIONES NO PUBLICADAS EN B.O.J.A.

II. INSTRUCCIONES

- II.1. Instrucción 1/94 de 2 de febrero de 1994 de la Secretaría General para la Administración Pública para la aplicación del artículo 11.7 de la Ley 9/1993 de 30 de diciembre del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para 1994.

**INSTRUCCIÓN 1/94 DE 2 DE FEBRERO DE 1994 DE LA SECRETARÍA
GENERAL PARA LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA PARA LA APLICACIÓN
DEL ART. 11.7 DE LA LEY 9/1993 DE 30 DE DICIEMBRE DEL
PRESUPUESTO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA PARA
1994.**

El artículo 11.7 de la Ley 9/1993 de 30 de diciembre del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para 1994, tiene idéntico contenido que el art. 11.6 de la Ley 6/1992 de Presupuestos de la Comunidad Autónoma para 1993, por cuya circunstancia y ante las dudas que puedan surgir en cuanto a la aplicación del mencionado precepto, esta Secretaría General para la Administración Pública, dicta las siguientes instrucciones, adjuntándose como anexo a las mismas relación de actos con su correspondiente régimen registral:

Primera.- De conformidad con lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 11.7 de la Ley 9/1993 de 30 de diciembre, no podrán incluirse en nóminas nuevas remuneraciones sin que previamente se haya comunicado al Registro General de Personal la resolución o acto por el que hubieran sido reconocidas, con los correspondiente modelos registrales.

A estos efectos se entiende por “nuevas remuneraciones”, aquéllas que comparten una alteración en la nómina de todo tipo de personal y que, en el anexo adjunto se relacionan con la indicación de que será suficiente su comunicación al Registro General de Personal, para su inclusión en nómina.

SEGUNDA.- El segundo párrafo del artículo 11.7 de la vigente Ley de Presupuestos, establece para la efectividad de los derechos individuales reconocidos al personal de la Junta de Andalucía, salvo aquellos mencionados en el apartado anterior, la necesidad de que se encuentren inscritos en el Registro General de Personal.

A estos efectos, se consideran que deben estar previamente inscritos en el Registro General de Personal, a su inclusión en nómina aquéllas que se relacionan en el anexo citado, con la indicación correspondiente.

Dicha disposición se establece con carácter general para todo el personal al servicio de la Junta de Andalucía incluido por tanto el personal laboral temporal y el interino.

TERCERA.- Los ceses que provocan la baja en el servicio activo, serán efectivos sin la previa inscripción registral, siendo suficiente la comunicación al Registro General de Personal.

CUARTA.- Para el cumplimiento de lo dispuesto en los apartados anteriores, los órganos competentes en cada caso remitirán al Registro General de Personal de la Dirección General



de la Función Pública o, en su caso, a los Registros de Personal de las Delegaciones de Gobernación, la documentación correspondiente para las inscripciones, en los plazos establecidos en el art. 10 de la Orden de 25 de abril de 1986 de desarrollo del Decreto 9/1986 de 5 de febrero, Regulador del Registro General de Personal (BOJA nº 36 de 29 de abril).

QUINTA.- Para la justificación en la nómina ante la Intervención de Hacienda, deberá acompañarse a la misma el correspondiente modelo registral (hoja rosa) en el caso de que la variación en la nómina precise de previa inscripción registral o fotocopia de la comunicación remitida al Registro General de personal, en el caso de que sólo se requiera la previa comunicación.

A N E X O

Todo tipo de nombramiento y su toma de posesión en un puesto de trabajo.	I
Ceses que no provocan la baja en el Servicio Activo.	I
Ceses que provocan la baja en el Servicio Activo.	C
Reconocimiento de servicios previos de todo tipo de personal, incluidos lo de acceso a nuevo cuerpo, grupo o categoría profesional.	I
Reconocimiento de trienios.	C
Reconocimiento de grado.	C
Deducción de haberes por sanción disciplinaria.	C
Permisos y licencias que comportan efectos económicos.	C
Complemento de productividad.	C
Gratificaciones extraordinarias.	C
Complemento por trabajos de superior categoría.	C
Complemento de nivel art. 10.4 Ley 3/1991.	C
Complementos de acumulación de plazas APD.	C
Otros complementos de personal sanitario APD.	C
Gratificación servicio contra incendios.	C
I.- Inscripción previa a la inclusión en nómina.	
C.- Comunicación previa a la inclusión en nómina.	



INFORMES, DICTÁMENES Y SENTENCIAS

I. AUDITORÍA DE CUENTAS

- I.1. Sentencia del Tribunal Constitucional, de 23 de diciembre de 1993, sobre Recurso de Inconstitucionalidad en relación con la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, DE 23 DE DICIEMBRE DE 1993.

* AUDITORÍA DE CUENTAS.

- RECURSO DE INCONSTITUCIONALIDAD EN RELACIÓN CON LA LEY 19/1988, DE 12 DE JULIO, DE AUDITORÍA DE CUENTAS.

SENTENCIA

En el recurso de inconstitucionalidad núm. 1.632/88, promovido por don Federico Trillo-Figueroa Martínez-Conde, comisionado por cincuenta Diputados, contra la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. Ha comparecido el Gobierno representado por el Abogado del Estado y ha sido Ponente el Magistrado don Fernando García-Mon y González-Regueral, quien expresa el parecer del Tribunal.

1. El 15 de octubre de 1988 tuvo entrada en este Tribunal un recurso de inconstitucionalidad interpuesto, como comisionado de otros cincuenta Diputados, por don Federico Trillo-Figueroa Martínez-Conde contra la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. Con fecha 24 de octubre del mismo año se acordó tener por promovido el mencionado recurso y requerir a los señores Diputados promoventes para que acreditasen fehacientemente su voluntad de recurrir, requerimiento que fue satisfecho mediante escrito que ingresó en este Tribunal con fecha 19 de noviembre. El recurso fue, en definitiva, admitido a trámite con fecha de 30 de noviembre, dándose traslado de la demanda al Congreso de los Diputados, al Senado y al Gobierno y recabándose de esos mismos órganos los antecedentes que, sobre la Ley recurrida, existiesen al respecto, requerimiento que, respecto del Gobierno, se reiteró con fecha 8 de mayo de 1989 y que fue, en fin, satisfecho el 23 del mismo mes, tras lo que se acordó dar vista de la documentación remitida a las partes.

2. El recurso se dirige contra el apartado 1 del art. 6, la letra d) del apartado 1 y el apartado 2 del art. 7, el art. 9; la letra a) del apartado 2 del art. 14; el apartado 2 del art. 15; la letra g) del apartado 2 del art. 16; los apartados 3, 4 y 5 del art. 17; el apartado 2 del art. 18; los art. 21 y 22 y, por relación con este último, el apartado 3 de la Disposición adicional segunda, la Disposición transitoria primera y la Disposición final primera de la citada Ley de Auditoría de Cuentas (L.A.C.)

Alegan los recurrentes que la auditoría es una ocupación habitual que constituye, en definitiva, el ejercicio de una profesión, todo ello en razón de las acepciones que alas palabras «actividad», «función» y «profesión» otorga el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua. Según ellos, la Ley, no obstante hablar del ejercicio de la función



de auditor, no desconoce que esa actividad es de naturaleza profesional, pues en el apartado 3 del art. 6 se menciona la expresión ejercicio profesional, y la letra c) del apartado 2 del art. 7 exige para obtener la autorización haber superado un examen de aptitud profesional, lo que resulta luego reiterado por los apartados 4 y 5.

La auditoría es, pues, siempre según los recurrentes, el ejercicio de una profesión liberal, esto es, una profesión titulada que se ejerce en el marco de la confianza del cliente.

De la Constitución Española no se desprende que la auditoría de cuentas deba configurarse como un ejercicio de funciones públicas. La Ley impugnada habilita a personas no ligadas al Estado por un vínculo funcional o de servicio público para realizar esa función, consistente en formular informes pero no en certificar ni advenir como válidas, verdaderas o existentes, las partidas de la contabilidad.

La Ley impugnada contraviene la Constitución en relación con la potestad sancionadora y el control técnico encomendado al Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas (ICAC), pues no se adecua al sistema general con que en nuestras leyes se regula la disciplina profesional a través de los Colegios de esta naturaleza. Además, vulnera la distribución competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas y, por último, trata inadecuadamente el secreto profesional y la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

La Ley de Colegios Profesionales establece los fines de éstos en relación con la ordenación de las profesiones y otros aspectos de estas últimas. La Ley de Auditorías de Cuentas desarrolla para esta profesión los principios éticos y técnicos de la Ley de Colegios Profesionales. De la mención de éstos en el art. 36 C.E. se deduce que cumplen una función constitucional en relación con el ejercicio de las actividades profesionales. Al ser la Ley de Colegios Profesionales la que desarrolla el art. 36 C.E. no es admisible que otra Ley derogue parcialmente algunos de sus artículos en materia que son consustanciales con lo que los Colegios son en el esquema legal protegido por la C.E. Sin duda, otra Ley podría derogar la Ley de Colegios Profesionales, y configurar de otra forma a dichas instituciones. Pero mientras los Colegios Profesionales sean lo que son y el ejercicio de las profesiones tituladas sea lo que es no puede el legislador introducir excepciones singulares en el régimen y funciones de los Colegios, pues ello constituiría una discriminación vetada por el art. 14 C.E.

Para los recurrentes, no hay razón alguna para que el Colegio Profesional que reúna a los auditores de cuentas tenga menores funciones respecto de sus colegiados que los restantes Colegios Profesionales, ni para que la Administración intervenga en esa profesión en mayor medida que en otras. Lo que la Ley llama actividad de auditor es una auténtica profesión, basada en una titulación y ejercida libremente. No hay una relación funcional que justifique un régimen distinto al de otras profesiones. Tampoco la planificación económica justifica que se asuman competencias de control y disciplinarias sobre la actividad de los auditores. No hay, pues, elemento diferenciador que justifique el sometimiento de esta profesión a un régimen distinto. Tampoco las normas comunitarias europeas, ni la distribución competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas constituyen justificación para la discriminación.

La VIII Directiva de la Comunidad Europea exige -arts. 23 y 24- la independencia

de los auditores en términos absolutos. Sin embargo, la Ley impugnada configura a los auditores como dependientes de la Administración, pues están sujetos a competencia disciplinaria y obligados a remitirle sus informes y la documentación a la que se ha tenido acceso. El Estado no tiene competencia para ejercer la potestad disciplinaria, que sólo corresponde a los Colegios Profesionales. Las Directivas comunitarias no exigen un especial régimen de sujeción administrativa.

Por consiguiente, son inconstitucionales la letra a) del apartado 2 del art. 14, que confiere al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la facultad de acceder a la documentación relativa a las auditorías; el apartado 2 del art. 15, en cuanto atribuye a dicho Instituto la potestad sancionadora; la letra g) del apartado 2 del art. 16, en correlación con la letra a) del apartado 2 del art. 14, en cuanto atribuye al Instituto la función de control técnico; el apartado 2 del art. 18, pues la salvaguardia de documentación ha de corresponder al Colegio Profesional; el art. 21, que reitera las competencias disciplinarias del Instituto; el art. 22, pues invade una función propia de los Colegios Profesionales y, por relación con él, la Disposición adicional segunda.

Por otro lado, el apartado 1 del art. 6 introduce una duda interpretativa sobre la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas. Si se entendiese que tal inscripción permitiera prescindir del principio fundamental de colegiación obligatoria, serían inconstitucionales el apartado 1 del art. 6 y, por conexión con él, la letra d) del apartado 1 del art. 7, el apartado 2 del mismo artículo, el art. 9 y la disposición transitoria primera, pues constituirían discriminación respecto de otros Colegios Profesionales.

De otra parte, el art. 149.1.30 C.E. atribuye al Estado la competencia exclusiva sobre «regulación de las condiciones de obtención, expedición y homologación de títulos académicos y profesionales». Así, pues, el Estado está facultado para regular el acceso a la actividad profesional, pero no lo está para disciplinar dicha actividad. Algunos Estatutos de Autonomía reservan a las Comunidades Autónomas la competencia exclusiva en relación a los Colegios Profesionales y ejercicio de las profesiones tituladas (art. 10.22 E.A.P.V., 9.23 E.A.C., 13.24 E.A.A.); así, pues, la competencia en materia de ejercicio de profesiones tituladas es esencialmente autonómica. El Estado sólo puede intervenir fijando las reglas de acceso a la profesión y estableciendo mínimos en el ejercicio de la libertad profesional, pero no puede desconocer las competencias autonómicas. Es, pues, discutible que la ley impugnada sea enteramente aplicable en las Comunidades Autónomas que hayan hecho uso de las potestades correspondientes, por lo que los artículos citados son inconstitucionales por cuanto invaden competencias autonómicas.

También se vulnera el art. 18.1 de la C.E., en relación con el 9.3 de la misma Norma, por el art. 14.2. de la Ley impugnada. Este artículo permite al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas acceder a la documentación referente a la auditoría, y con él guardan relación otros preceptos de la Ley. Estas facultades que se reconocen al Instituto son incompatibles con la garantía del secreto profesional de los auditores, y permiten una inmisión en la esfera privada que limita excesivamente el derecho reconocido en el art. 18.1 C.E. colocando al auditor en posición de cuasidependencia de la Administración. La referencia de la Ley al superior interés público es excesivamente flexible, y permite la arbitrariedad de la Administración, además de que el único interés público susceptible de concurrir, el fiscal, no justifica esta atribución de la Administración, como tampoco lo justifica el buen funcionamiento del sistema de economía de mercado. Se vulnera, pues,



el secreto profesional, y se coloca al profesional en una situación de inseguridad jurídica, además de vulnerarse la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos. Por ello, son inconstitucionales los arts. 14.2 a), 16.2 g), 18.2 y la Disposición final primera. Por conexión, también lo es el art. 22.2.

Por otra parte, existe un amplio conjunto de normas reguladoras de la actividad de auditor, si bien era necesario adaptarlo a la nueva situación. La VIII Directiva CEE hubiese podido permitir esa adaptación de forma respetuosa con la Constitución. Sin embargo, la Ley impugnada autoriza a inscribirse en el Registro a quienes a la entrada en vigor de la Ley cumplieran los requisitos establecidos en ella. Con ello, se incumple la norma comunitaria. Además, se permite la incorporación a la profesión de personas carentes de la necesaria formación: con el tenor de la Ley, un auxiliar mecanográfico de una entidad financiera que cuente con un título universitario y se haya limitado a copiar a máquina los balances de la propia entidad y hubiera asistido a un cursillo complementario entra en el ámbito de aplicación del apartado 2 de la Disposición transitoria primera. Pero la Constitución prohíbe la arbitrariedad de los poderes públicos y prohíbe por tanto las leyes que permiten tal arbitrariedad. Los apartados 1 y 2 de la Disposición transitoria primera son normas en blanco que atribuyen al repetidamente citado Instituto y a su Presidente una amplia e incontrolable capacidad de integrar en la profesión de auditor a personas carentes de los conocimientos y de la experiencia profesional requerida. Ello, y el agravio comparativo que implica para quienes durante años han auditado cuentas, hacen que esta Disposición sea inconstitucional. Además, no tiene nada de transitoria, sino que regula una vía de acceso a la profesión. No atiende a la preexistencia de una profesión que ya se ejercía, y crea un nuevo sistema de acceso sin respetar los derechos o situaciones adquiridas. Por ello, viola los principios de seguridad jurídica, de irretroactividad de las leyes, de no discriminación y de interdicción de arbitrariedad de los poderes públicos.

Por todo ello, se solicita que se declaren inconstitucionales los artículos de la Ley más arriba mencionados.

3. El Abogado del Estado comienza sus alegaciones con una serie de consideraciones sobre el contenido de la ley impugnada. A este respecto, señala que esta última no regula la profesión de auditor entendida como conjunto de actividades o funciones sino, solamente, una sola, la de la auditoría contable, de las posibles actividades de los auditores. Por consiguiente, la Ley 19/1988 no nombra la profesión de auditor, sino la actividad de auditoría contable. Tampoco forma parte de su contenido el régimen jurídico de los auditores en cuanto a su profesión colegiada. En suma, el contenido de la ley es, exclusivamente, la actividad de auditoría de cuentas.

Puesto que la Ley impugnada no regula más que una actividad, los argumentos de los recurrentes encaminados a justificar la inconstitucionalidad de la ley sobre la base de que regula una profesión son manifiestamente infundados. Además, y puesto que estamos ante un proceso de constitucionalidad, sólo la Constitución puede servir de parámetro. Aún aceptando que la Ley impugnada regulase una profesión, lo que no es el caso, tal regulación no sería inconstitucional. En efecto, el art. 36 C.E. se limita a señalar que la estructura interna y el funcionamiento de los Colegios Profesionales deben ser democráticos. No hay en la Constitución ninguna otra exigencia material, y ni siquiera se atribuye a estas entidades funciones relativas al ejercicio de las profesiones. Será la Ley, a la que se remite el propio art. 36 C.E., quien configure la naturaleza y funciones

de los Colegios Profesionales. Aparte de esa reserva legal no se deduce del art. 36 C.E. ningún «contenido esencial» de los Colegios Profesionales indisponibles para el legislador ordinario y, obviamente, son posibles regulaciones diferentes con modificaciones parciales de la Ley de Colegios Profesionales. A juicio del Abogado del Estado son insólitas las pretensiones de los recurrentes de que se proscriban las modificaciones parciales de una ley, cuando no se pone objeciones a que otra ley la derogue íntegramente.

Tampoco existe vulneración del art. 14 C.E.: la ley no regula una profesión, por lo que no hay posibilidad de comparación con otras, pero incluso aunque así fuera la diversidad de regímenes profesionales haría imposible la búsqueda de un término de comparación en que fundamentar la vulneración del principio de igualdad. Ni siquiera si la ley regulase la profesión de auditor y no lo hiciese de forma distinta. a las demás profesiones podría predicarse su inconstitucionalidad.

Pone de relieve el Abogado del Estado la relevancia de la actividad auditora en una economía como la actual. Es en esa relevancia donde se encuentra el interés público que justifica un régimen legal que incluye intervenciones administrativas como las previstas en la ley impugnada. La actividad auditora trasciende a los puros intereses particulares de quienes auditan y son auditados, lo que, de existir un término de comparación, justificaría sobradamente la diferencia de trato.

La inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas no afecta para nada al ejercicio de la profesión de auditor en todo lo que no sea la actividad auditora.

La alegación de que la ley impugnada infringe el orden constitucional de distribución de competencias se combate por el Abogado del Estado señalando, en primer lugar, que no existe título competencial alguno para esta afirmación. Los preceptos impugnados no se refieren a la estructura, composición o funcionamiento de Colegio Profesional alguno, ni siquiera a la forma en que se ejerce la actividad auditora, sino sólo a garantizar el cumplimiento de los requisitos legalmente previstos. Por consiguiente, los artículos impugnados no entran en colisión con los títulos competenciales alegados. La Ley sólo pretende garantizar la efectividad y fiabilidad de las técnicas de revisión contable, por cuanto no hay competencia autonómica que entre en juego. Este Tribunal ya declaró en su STC 20/1988 que el Estado tienen competencia para intervenir en la materia, a lo que hay que añadir el carácter estatal de la Ley a que se refiere el art. 36 C.E. (STC 76/1983) y las previsiones del art. 15.2 y 3 de la Ley 126/1983. Por consiguiente, no sólo el ámbito material de la Ley es diferente de la competencia atribuida a las Comunidades Autónomas en materia de Colegios Profesionales, sino que existen competencias estatales que avalan su constitucionalidad.

Otros preceptos de la ley son impugnados, como anteriormente se vio, por vulnerar el art. 18.1 C.E. en relación con el art. 9.3. Por lo que a la vulneración del art. 18.1 C.E. respecta, se remite el Abogado del Estado a la STC 170/1987, de acuerdo con la cual dicho derecho constitucional no puede considerarse vulnerado como consecuencia de las limitaciones resultantes de los deberes y relaciones regulados por el ordenamiento jurídico. El derecho a la intimidad personal se refiere a las personas individuales, sin que, en principio, las personas jurídicas puedan ser titulares del mismo (ATC 257/1985). No existe un derecho a la intimidad de las entidades auditadas, especialmente a la vista de los intereses públicos que se encuentran en juego, intereses públicos que los propios recurrentes aceptan sin



protesta cuando se trata de imponer obligatoriamente las revisiones contables a determinadas sociedades, como se prevé en la Disposición adicional segunda de la Ley impugnada.

Por lo que se refiere a la presunta vulneración del derecho al secreto profesional se hace notar que la actividad de auditoría se dirige a elaborar un informe por el que se hace pública una situación, por lo que para que los datos a que dichos informes se refieren tengan trascendencia para terceros han de explicitarse. A diferencia de otras profesiones, en las que exige un deber de secreto de ciertos datos, mal puede hablarse de él en el caso de la auditoría, porque de lo que se trata es de todo lo contrario. El control técnico realizable por el Instituto de Contabilidad y Auditorías se mueve en un ámbito diferente del secreto profesional. Igualmente infundada es la alegación de dependencia de los auditores causada por las funciones de control técnico y disciplinarias atribuidas a dicho organismo: ni existe ni se aprecia dependencia alguna, orgánica o funcional.

Alegan también los recurrentes la infracción de diversas Directivas comunitarias y de la Constitución en la regulación de la situación profesional de los auditores y del acceso a la profesión. Hasta la promulgación de la Ley la auditoría contable era en España una actividad para cuya realización no se exigía titulación ni requisito alguno, por lo que no estaba reservada a ningún grupo o colectivo y a nadie podía prohibirse que la realizara. A la luz de lo declarado en la STC 42/1986, podría muy bien decirse, aceptando la tesis de los recurrentes sobre la profesión de auditor, que cuando la ley la regula es porque el legislador ha hecho uso de las previsiones del art. 36 C.E. La regulación de la incorporación al Registro de Auditores de Cuentas por quienes venían realizando dichas funciones no constituye norma en blanco ni deja margen alguno para la arbitrariedad administrativa. Por el contrario se fijan con precisión los requisitos que deben cumplirse, atendiendo a la heterogeneidad de las situaciones preexistentes. La referencia a un título específico excluirla a quienes, careciendo de él, trabajan hoy en tareas de revisión contable de la incorporación al Registro, hipótesis rechazada por los propios recurrentes. Es una norma de Derecho transitoria que regula adecuadamente la variedad de situaciones y titulaciones que afectan al ámbito de la Ley. Lo establecido en la Disposición transitoria impugnada debe entenderse referido, en cuanto a la formación práctica, al estricto ámbito de la actividad de revisión y verificación de documentos contables, por lo que no existe posibilidad alguna de discriminación ni de arbitrariedad. Por lo demás, la propia heterogeneidad de las situaciones preexistentes impide que se hable de situaciones fácticas sustancialmente iguales.

Las alegaciones sobre la retroactividad y la inseguridad jurídica son infundadas. La obligación de inscribirse en un Registro, que alcanza a quienes hasta el momento se dedican a funciones auditoras, no implica eficacia retroactiva, pues se proyecta exclusivamente sobre el futuro sin afectara situaciones preexistentes que pudieran entenderse consolidadas. No existen derechos adquiridos al amparo de ninguna norma por la sencilla razón de que no existe tal norma, y el legislador es libre de, respetando las exigencias del interés público, regular de modo uniforme el acceso a la actividad de auditoría contable. La limitación temporal del período transitorio obedece a la finalidad de reducir las indudables perturbaciones generadas por toda transitoriedad, por lo que, según declarara este Tribunal en su STC 42/1985, no es ilegítima la abreviación de tales períodos transitorios. Sí es cierto que la norma innova el ordenamiento jurídico, también es cierto que esa innovación se produce, como exigiera este Tribunal en su STC 65/1987, de forma precisa, cierta,

formalmente publicada y mediante una norma de rango adecuado.

Por todo ello, el Abogado del Estado solicita la desestimación del recurso y la declaración de constitucionalidad de la Ley impugnada.

4. Por providencia de 21 de diciembre de 1993, se fijó para la deliberación y fallo de la presente Sentencia el día 23 siguiente.

II. Fundamentos jurídicos.

1. Conviene resumir, antes de adentrarnos en la resolución del presente recurso, los términos en los que éste se plantea. Los recurrentes sostienen que la Ley impugnada es inconstitucional por cinco órdenes de argumentos diferentes, que afectan a distintos artículos de la Constitución; en primer lugar, consideran que vulnera el art. 36 C.E. en cuanto regula, fuera de la Ley a la que el citado precepto constitucional se remite, el ejercicio de la profesión y la organización profesional de los auditores de cuentas; en segundo lugar, aducen que vulnera el art. 14 C.E., al tratar al futuro Colegio Profesional de Auditores de Cuentas en forma diferente a las demás Corporaciones similares; en tercer lugar, y en relación con lo anterior, argumentan que vulnera el orden de distribución de competencias constitucionalmente establecido, en cuanto que no respeta las competencias atribuidas a las Comunidades Autónomas en relación con los Colegios Profesionales y el ejercicio de las profesiones tituladas; en cuarto lugar, entienden que la Ley impugnada vulnera el derecho a la intimidad constitucionalmente reconocido, en conexión con el secreto profesional; por último, sostienen que determinados preceptos de la Ley impugnada vulneran los principios de igualdad, de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y de seguridad jurídica constitucionalmente consagrados, en particular en lo referido al acceso al Registro de Auditores y de las condiciones establecidas para el mismo a quienes, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley, desarrollaban dichas funciones.

Puede, pues, decirse que el recurso se centra, de una parte, sobre dos objeciones globales, relativas a la contradicción con el art. 36 C.E. y a la vulneración del orden competencial; y, de otra, sobre objeciones concretas, susceptibles, a su vez, de ser agrupadas en dos bloques: las referentes a las potestades del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y las relativas al régimen de acceso a la actividad auditora, con particular referencia al período transitorio.

2. El núcleo de recurso se asienta, pues, sobre la alegación de que la Ley impugnada es contraria a la Constitución por desconocer lo previsto en su art. 36. Sobre este alegato básico descansan, como se verá, otros colaterales y, en última instancia, prácticamente todas las fundamentaciones de la impugnación que nos ocupa traen causa de esta argumentación principal.

En síntesis, los recurrentes entienden que la Ley impugnada regula el ejercicio de una profesión liberal y la organización colegial de los profesionales, y que lo hacen al margen de la Ley 2/1974, de Colegios Profesionales. Por ello, incurriría en inconstitucionalidad, que derivaría tanto del desconocimiento de lo previsto en el art. 36 C.E., que en opinión de los recurrentes obliga a que sea exclusivamente la Ley de Colegios Profesionales la que regule esta materia, cuanto de la vulneración del principio de igualdad, por regular la profesión de auditor y la organización colegial de estos profesionales de



forma distinta a aquélla en que están reguladas tales materias para todas las demás profesiones. En fin, las funciones atribuidas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (I.C.A.C.) vulnerarían, también, el principio de igualdad, pues implicaría un tratamiento desigual respecto del otorgado a otras profesiones y, consiguientemente, a otros Colegios Profesionales, despojando de algunas de sus funciones al Colegio Profesional que eventualmente congregase a los auditores de cuentas.

Una cosa es preciso adelantar, a la vista de las alegaciones expuestas en el recurso: en este proceso de constitucionalidad sólo la Constitución es válida como canon de referencia. Para determinar la constitucionalidad de la Ley impugnada sólo es preciso contrastarla con la Constitución, sin que las Directivas comunitarias ni, mucho menos, la vigente Ley de Colegios Profesionales, preconstitucional por demás, sean criterios válidos de comparación.

Un examen de la Ley impugnada, y de los objetivos en ella perseguidos por el legislador, que están detalladamente expuestos en la Exposición de motivos, pone claramente de relieve que la norma no regula exactamente el ejercicio, como pretenden los recurrentes, de una profesión liberal, sino de una actividad. En efecto, el objetivo de la Ley de Auditoría de Cuentas no es regular una profesión, sino, como su propio nombre indica, la actividad auditora de cuentas. Todo el contenido de la Ley está encaminado a regular los requisitos que ha de revestir, para surtir los efectos que de ella son propios, una auditoría de cuentas, requisitos entre los cuales figura, como no podía ser de otra forma, que quienes la realicen cumplan determinadas condiciones.

Así, la Exposición de Motivos señala, en su apartado II, que «la auditoría de cuentas se configura en esta ley como la actividad que tiene por objeto la emisión de un informe». En los párrafos posteriores, alude repetidamente a «la actividad» auditora. Y, lo que es más relevante, comienza su contenido normativo, en el art. 1.1., señalando que «se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de documentos contables, siempre que aquélla tenga por objeto la emisión de un informe que pueda tener efectos frente a terceros».

El objeto de la ley es, pues, una actividad que, ciertamente, podrá ser realizada por profesionales. Pero ni los profesionales han de realizar sólo esa actividad, ni ésta ha de constituir en exclusiva el objeto de una única profesión, pues tan posible es que quien realice auditorías ejerza también otras actividades profesionales como que las auditorías sean realizables por profesionales con diferentes titulaciones. En fin, resulta de la mayor importancia señalar que la definición legal de la auditoría de cuentas se anuda a los efectos que pueda surtir frente a terceros.

3. El objetivo perseguido por la ley está, por lo demás, sobradamente justificado en las condiciones que caracterizan a la economía de mercado en la que nos movemos. La complejidad de la propiedad empresarial, con frecuencia diferenciada de la gestión, la fluidez del tráfico mercantil, que ocasiona continuas transacciones empresariales para cuya feliz consecución es del todo necesario conocer con precisión el estado patrimonial de las entidades, la despersionización del patrimonio, la búsqueda de financiación, para conseguir recursos suficientes para el desarrollo de la actividad empresarial, la diversidad de las propias fuentes de financiación, la continua actividad de venta y adquisición de bienes y servicios y la existencia de intereses laborales son, todas ellas, circunstancias

que exigen, para asegurar el funcionamiento eficaz y transparente del mercado y la protección de los muy diversos intereses concurrentes, la máxima fiabilidad de la información disponible sobre la verdadera y real situación económica, financiera y patrimonial de las empresas (imagen fiel). La actividad auditora se encamina, precisamente, a procurar a cuantos tienen interés en esa imagen fiel que les resulta indispensable para garantizar sus intereses. De ahí que, como señala el art. 1 de la ley, la actividad de auditoría se caracterice, precisamente, por sus posibles efectos frente a terceros. Es, por consiguiente, de todo punto lógico que los poderes públicos, y en este caso el legislador, regulen los requisitos, condiciones y efectos que ha de tener una actividad de tan amplia y profunda influencia sobre el funcionamiento de la economía de mercado y de los derechos e interés de muy diversas personas y grupos. Sólo una regulación de este género puede asegurar que la información proporcionada por las auditorías responda, efectivamente, a la realidad, y sólo ella puede, por consiguiente, asegurar que las auditorías estén en condiciones de cumplir las funciones que de ellas se esperan.

La relevancia pública de las auditorías de cuentas se pone claramente de manifiesto en la Disposición adicional primera de la Ley -que, como bien pone de relieve el Abogado del Estado, no es objeto de impugnación por los recurrentes- en la que se establece la obligación legal de someterse a una auditoría de cuentas anual a un amplio y diverso número de entidades. A ello debe añadirse que la ley de Sociedades Anónimas obliga a estas entidades -arts. 171.1 y 202.1- a realizar y presentar, en cada ejercicio, unas cuentas anuales y un informe de gestión, y obliga también, en su art. 203.1 a que la verificación contable establecida en dicha Ley sea realizada, precisamente, por auditores de cuentas. Si el legislador, al objeto de garantizar la seguridad del tráfico mercantil, obliga a determinadas -y tan numerosas como diversas- entidades a someterse periódicamente a auditorías de cuentas y establece que la validez de éstas dependa, en primer lugar, de que las lleven a cabo personas determinadas, es no sólo lógico, sino hasta obligado, que el propio legislador regule también la forma en que haya de desarrollarse tal actividad y los requisitos que deban reunir quienes la ejerzan.

Regular la actividad y sus efectos es, por consiguiente, cuando, concurre un interés público como el señalado, una atribución del legislador. Pero regular una actividad no es, forzosamente, regular una profesión, y menos aún regular la organización corporativa de unos determinados profesionales. La profesión incluye, generalmente, la realización de un disperso haz de actividades cada una de las cuales es susceptible, en su caso, de tener una diferente regulación, y así ocurre con cierta frecuencia; la regulación de una de esas actividades no es, por consiguiente, la de la profesión en su conjunto, que puede estar sometida al régimen de titulación, requisitos, normas deontológicas y organización corporativa que en cada caso corresponda. Es perfectamente posible que por una sola profesión se realice una diversidad de actividades sometidas a un diferente régimen regulador, sin que por ello deban confundirse la regulación de la actividad con la de la profesión.

Eso es cabalmente lo que ocurre en el presente caso: a la vista del interés público generado por las circunstancias ya citadas, el legislador, con la pretensión de garantizar la fiabilidad de las auditorías, regula esta actividad, sin por ello regular la profesión de auditor. En efecto, la ley no contiene las normas que característicamente regulan una profesión, como son la titulación requerida, el campo en el que se desarrolla la profesión, las obligaciones y derechos de los profesionales, las normas deontológicas que han de



seguir y, en suma, su organización corporativa.

Tampoco existe en la Ley impugnada regulación alguna de un Colegio Profesional. Una normación de este género habría forzosamente de referirse a la estructura, composición y funcionamiento del Colegio Profesional y a los derechos y deberes de sus miembros. Ya en nuestra STC 81/1985 señalamos que «de acuerdo con la Ley de Colegios Profesionales 2/1974, de 13 de febrero, los Colegios Profesionales son corporaciones de derecho público cuyos fines esenciales son la ordenación del ejercicio de las profesiones, la representación exclusiva de las mismas y la defensa de los intereses profesionales de los colegiados (art. 1.1. y 3), a cuyo efecto les corresponden una serie de funciones en su ámbito territorial y se les reconoce legitimación para ser parte en cuantos litigios afecten a los intereses profesionales (art. 5 g))». Y en la STC 42/1986 afirmábamos que «la estructura y el funcionamiento de los Colegios a que alude el art. 36 de la Constitución es su modo de organización y de actuación» todo lo cual está manifiestamente ausente en la Ley 19/1988.

Un somero contraste entre esta Ley y la de Colegios Profesionales revela, más allá de toda duda, que su objeto material es absolutamente diferente: mientras esta última, en consonancia con su fin, regula la estructura, composición, funciones y régimen jurídico de los Colegios Profesionales, la que ahora nos ocupa no se adentra en absoluto en ninguna de esas materias. Por lo demás, es claro, y así lo hemos dicho reiteradamente, que de la Constitución sólo se deduce que los Colegios Profesionales han de ser regulados por Ley (SSTC 42/1986 y 132/1989) pero ello no excluiría forzosamente que el legislador decidiese regular en una norma específica algunas normas singulares de un o unos concretos Colegios Profesionales. Es igualmente claro que el legislador puede modificar las normas, siempre que no contravenga la Constitución y que nada hay en el art. 36 C.E. que le impida hacerlo así en lo relativo a los Colegios Profesionales. No hay en la Constitución ningún precepto que establezca, a favor de los Colegios Profesionales, una concreta reserva material indisponible para el legislador, ni tampoco materias consustanciales a los Colegios Profesionales. Así, pues, no es aceptable la tesis de los recurrentes de que el legislador podría derogar íntegramente la Ley 2/1974, pero sin que le quepa introducir excepciones singulares en el régimen de las corporaciones por ella reguladas.

La aplicación de la citada doctrina al presente caso lleva a la inequívoca conclusión de que aún cuando fuera cierto, como alegan los recurrentes, que la ley impugnada regula la profesión de auditor y el Colegio Profesional correspondiente, tal cosa sería constitucionalmente lícita a la luz del art. 36 C.E.

4. La vulneración del principio de igualdad se fundamenta con una proyección individual y otra corporativa. Por lo que a la primera se refiere, se alega que la Ley impugnada, al dar a la profesión de auditor de cuentas un tratamiento diferente a otras, causa una desigualdad; por lo que a la segunda respecta se aduce que al otorgarse al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas funciones características de los Colegios Profesionales, se incurre en desigualdad al no tratarse al Colegio Profesional de Auditores de Cuentas igual que a los demás Colegios Profesionales, puesto que se le sustraen competencias.

En lo tocante al primer punto, ya se ha dicho que la Ley no regula la profesión de auditor, ni tampoco el eventual Colegio Profesional de éstos, sino la actividad de quienes realizan auditorías, lo cual, sobre ser claramente diferente, está justificado por la relevancia

pública y frente a terceros de la actividad, por los efectos que ésta surte y por la obligación legal que determinadas entidades tienen de someterse a auditorías. No regulándose una profesión, difícilmente puede darse un trato diferente respecto del existente en las demás profesiones, todo ello al margen de que ese trato diferencial, de existir, no resultaría, como hemos dicho, de por sí inconstitucional. El mismo argumento ha de utilizarse para rebatir la segunda impugnación citada, pues, como ya se apuntó, la Ley no entra en la regulación del Colegio Profesional de Auditores de Cuentas, sino que se limita a crear un órgano público al que asigna funciones determinadas.

Además, la alegación de la desigualdad exige, como este Tribunal ha dicho reiteradamente, que exista un término de comparación. Ese término no existe en este caso, en primer lugar -y ello sería suficiente- porque un organismo público como el ICAC, cuyo exclusivo fin es defender el interés público, no es en modo alguno equiparable a un Colegio Profesional, que tiene como una de sus funciones primordiales defender los intereses de sus miembros (así, SSTC 76/1983, 23/1984, 123/1987 y 20/1988); y, en segundo lugar, porque no existe actualmente el Colegio Profesional de Auditores de Cuentas, y difícilmente puede ser objeto de comparación algo que no existe. Esta misma razón ha de servir para rechazar los alegatos relativos a que las funciones legalmente atribuidas al ICAC privan de las suyas al Colegio de Auditores de Cuentas que, según dicen los recurrentes, haya de crearse en el futuro, pues es igualmente imposible privar de función alguna a un ente inexistente.

5. Sentado lo anterior, cabe ya entrar en la determinación concreta de los preceptos que los recurrentes estiman inconstitucionales, lo que se hará siguiendo, en lugar del orden numérico de los preceptos, el orden lógico de las materias ya apuntadas de que tratan los mismos.

A) El art. 22 y, en relación con éste, la Disposición adicional segunda, son impugnados porque, según los recurrentes, invaden competencias propias de los Colegios Profesionales. El primero de los preceptos citados atribuye al ICAC el control y disciplina de la actividad de auditoría y de los auditores de cuentas, somete el Registro Oficial de Auditores de Cuentas al control de dicho ente, asigna a éste el control técnico de las auditorías, prevé los supuestos de realización de tal control, y en fin, establece el régimen de recursos; la Disposición adicional segunda crea el ICAC y regula sus órganos rectores.

Pues bien, ninguna de estas funciones son características de los Colegios Profesionales y, además, aunque lo fueran, el legislador podría muy bien, mediante una norma con rango de Ley, modificar las funciones de los Colegios Profesionales. La creación de un organismo entra, igualmente, en las potestades del legislador, así como la regulación de sus órganos rectores y la atribución de sus competencias.

Las auditorías de cuentas tienen notable relevancia frente a terceros, y las leyes obligan a determinadas entidades a realizarlas en ciertos supuestos, y en no pocos casos con carácter periódico. Todo ello justifica objetiva y razonablemente que se prevea un control técnico de las auditorías, pues es claro que si ciertas entidades vienen obligadas a realizarlas, y de ellas se siguen efectos frente a terceros distintos de los administradores de las entidades auditadas, preciso es controlar que tales auditorías se realicen siguiendo unos determinados criterios que garanticen su fiabilidad, pues de otra forma los objetivos perseguidos por la norma -proporcionar una información rigurosa, objetiva y completa sobre la situación



de la entidad auditada— no podrían alcanzarse.

La atribución de ese control a un organismo público está, igualmente, objetiva y razonablemente justificada. Siendo los poderes públicos los que establecen la obligación de someterse a auditorías y regulan los efectos de éstas en persecución de un interés público, cual es el de garantizar el cumplimiento conocimiento de los interesados -accionistas, acreedores, posibles compradores, etcétera- de la situación económica de las entidades, nada obsta a que el control tendente a garantizar la fiabilidad de las auditorías se encomiende, también, a un organismo público que, por serlo, está sometido (art. 103.1 C.E.) al servicio objetivo de los intereses generales. La atribución de estas funciones, de clara relevancia general, a un Colegio Profesional no viene en modo alguno exigida por la Constitución.

B) La letra a) del apartado 2 del art. 14 instituye al ICAC como uno de los sujetos que pueden acceder a la documentación referente a cada auditoría de cuentas. En correlación con este precepto, la letra g) del apartado 2 del art. 16 configura la no remisión de dicha documentación como una falta grave, y el apartado 2 del art. 15 atribuye al ICAC la potestad sancionadora sujeta a lo previsto en el art. 21.

El control técnico viene exigido, como se dijo en el apartado anterior, por la necesidad de asegurar que las auditorías de cuentas se realicen, precisamente, con el método y en la forma adecuada para garantizar su fiabilidad, y de suerte que puedan surtir los efectos que les son propios. Es obvio que tal control no podría llevarse a cabo si no se puede acceder a la documentación de base, pues sólo el contraste de tal documentación con la auditoría realizada permite verificar la corrección técnica de ésta. La posibilidad de acceder a la documentación tiene, pues, una justificación objetiva, razonable y proporcionada, en especial si se considera que, según lo previsto en el art. 14.2 en relación con el art. 13, el ICAC vine obligado a mantener el secreto.

El que la negativa a remitir la documentación sea constitutiva de una infracción administrativa es un mecanismo tendente a asegurar la efectividad y viabilidad del control. Su previsión en una norma con rango de ley, y la precisión de la conducta descrita, la dota de las exigencias de congruencia, rango, tipificación precisa y proporcionalidad exigibles. Nada hay, por consiguiente, en estos preceptos que se oponga a la Constitución, pues es claro que el legislador es libre de otorgar la potestad sancionadora a un ente público cuando, como es aquí el caso, concurre una relación de sujeción especial, derivada, una vez más, de los efectos que se otorgan a las auditorías y de la obligación legal de realizarlas. En fin, el art. 21 establece reglas procedimentales que incorporan garantías del eventual infractor, por lo que nada hay en él susceptible de ser reputado inconstitucional.

C) El apartado 2 del art. 18 es impugnado por entender los recurrentes que la salvaguarda de la documentación ha de corresponder al Colegio Profesional. Es patente que nada hay en la Constitución que obligue a ello, y que el legislador puede conferir a un organismo público la función de salvaguardar tal documentación, por lo que no es admisible la objeción.

D) El apartado 1 del art. 6 de la Ley suscita a los recurrentes una duda interpretativa, alegándose que si su sentido fuese eximir de la colegiación obligatoria sería inconstitucional. No es función de este Tribunal disipar las dudas interpretativas, pero no es ocioso señalar,

en primer lugar, que la ausencia de toda referencia a la colegiación indica claramente que la Ley no regula una profesión y, en segundo lugar, que la determinación de los requisitos previos para el ejercicio de una profesión entra en las potestades del legislador y que tampoco se deriva de la Constitución la exigencia de que toda profesión, titulada o no, haya de ser, necesariamente, profesión colegiada de adscripción obligatoria.

6. En un segundo bloque de argumentos se impugnan los mismos preceptos examinados en el anterior fundamento jurídico, alegándose que vulneran el orden de distribución de competencias configurado por el bloque de la constitucionalidad, al invadir las atribuidas a algunas Comunidades Autónomas, en virtud de sus Estatutos de Autonomía, en relación con los Colegios Profesionales. El título competencial aludido a estos efectos es el previsto en los arts. 10.22 E.A.P.V., 9.23 E.A.C. y 13.24 E.A.A. Este título competencial se refiere a la regulación y actividad, en el territorio de las citadas Comunidades Autónomas, de los Colegios Profesionales y ejercicio de las profesiones tituladas. Pero ya se ha dicho que la Ley impugnada no contiene regulación alguna que pueda considerarse propia de la materia «Colegios Profesionales» ni del «ejercicio de profesiones tituladas»: no se norma en ella nada relativo a la composición, atribución, funciones o régimen jurídico de tales entidades corporativas ni tampoco nada relativo al ejercicio de una profesión titulada inequívocamente identificable como tal en razón de una misma titulación, de un idéntico régimen profesional y de una actuación específica en un ámbito determinado.

Tal cosa sería posible al amparo de lo previsto en el art. 36 C.E., pues este precepto constitucional prevé, precisamente, que la ley regule las peculiaridades propias del régimen jurídico de los Colegios Profesionales y el ejercicio de las profesiones tituladas, y ya hemos dicho (STC 76/1983) que la ley a que alude el citado artículo constitucional es una ley estatal. Los correspondientes artículos de los Estatutos de Autonomía atribuyen tal competencia «sin perjuicio de lo establecido en los arts. 36 y 139 C.E.». En cuanto al primero se refiere, la ley tiene cobertura más que suficiente, pues los aspectos de la actividad de los auditores de cuentas que regula -rango o nivel de titulación y formación exigible, inscripción en un registro y responsabilidad- son, ciertamente, los más fundamentales de toda actividad o, por decirlo en los términos constitucionales, lo más característico del ejercicio de las profesiones liberales. Además, también el art. 139 C.E., otorga en este caso una cobertura adecuada, puesto que el título competencial de las Comunidades Autónomas se establece sin perjuicio de lo en él previsto, y de la ley se deduce claramente que tanto la actividad de los auditores de cuentas, como el Registro Oficial, como el ámbito de actuación del ICAC, es nacional, de suerte que, cualquiera que sea la residencia –a efectos de su actividad– de un auditor éste puede ejercer su función en todo el territorio nacional, algo, por una parte, lógicamente derivado de la diversidad de ámbitos de las entidades auditadas y, de otro lado, contradictorio con la estructura más habitual de los Colegios Profesionales, que tienen, en principio, un ámbito territorial determinado.

Así, pues, aún si se admitiera que la L.A.C. regula el ejercicio de una profesión o un Colegio Profesional, el art. 36 C.E. y los títulos competenciales de las Comunidades Autónomas, establecidos todos ellos «sin perjuicio de lo dispuesto en los arts. 36 y 139 C.E.», otorgarían cobertura a la actuación del legislador; y si se entiende que la ley impugnada no regula ni una actividad ni -como, desde luego, es el caso- un Colegio Profesional, los títulos competenciales aducidos no son de aplicación al supuesto que se dilucida. En suma, no hay nada en la Ley impugnada que suponga invasión de las competencias de las Comunidades Autónomas.



7. En un tercer orden de argumentos, sostienen los recurrentes que las funciones que la Ley impugnada asigna al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y en concreto lo previsto en los arts. 14.2, 16.2 g), 18.2, 22.2, Disposición adicional segunda, párrafo 3 y Disposición final primera vulneran el derecho a la intimidad reconocido en el art. 18.1 C.E., y el secreto profesional. Se aduce, también, que sitúan a los profesionales en una posición de dependencia respecto a la Administración, pero el precepto constitucional invocado al respecto es el art. 9.3 que, con toda claridad, resulta inaplicable a este supuesto.

El derecho a la intimidad eventualmente vulnerado no sería, desde luego, el de los propios auditores, sino el de las empresas auditadas. En principio, la auditoría persigue evaluar la situación real de una empresa para que tal situación pueda ser conocida y valorada por sujetos distintos a los administradores, de manera que difícilmente podría alegarse tal intimidad cuando de lo que se trata al realizar una auditoría es, precisamente, de hacer público el estado de la entidad auditada.

Sin necesidad de entrar en el problema general relativo a la titularidad de derechos fundamentales por parte de las personas jurídicas y, más en particular, sobre la titularidad del derecho a la intimidad, es evidente que los preceptos impugnados en nada afectan al derecho reconocido en el art. 18.1 de la Constitución. En efecto, la obligación de entregar la documentación no se realiza en la ley impugnada en términos incondicionados, pues sólo se prevén tres sujetos que puedan recibirla: aquéllos autorizados expresamente por una ley, los designados por resolución judicial y el ICAC. En los dos primeros casos, la previsión legislativa o la resolución judicial justifican, en principio y en abstracto, la obligación impuesta por la ley; en el tercer caso, la entrega de la documentación lo es a los solos efectos del control técnico, que, como es obvio, difícilmente puede realizarse sin poseer la documentación precisa. En fin, todos los receptores de la documentación quedan obligados a mantener secreto, según el art. 13 de la L.A.C. La previsión legal tiene, pues, una justificación objetiva y razonable, los destinatarios de la documentación están también, justificados, y tanto las circunstancias en las que procede la entrega cuanto el deber de guardar secreto revisten una adecuada proporcionalidad.

Por lo demás, la alegación relativa al secreto profesional de los auditores tampoco puede ser atendida, pues, por una parte, y como bien señala la Abogacía del Estado, la auditoría se realiza precisamente para hacerse pública y, por otra, el secreto profesional recogido en el art. 24.2 C.E. se ciñe a los supuestos de declaración, como testigos, en juicio penal, y su exacta regulación queda relegada a la ley; no estamos aquí ante declaraciones en un proceso penal y, además, es precisamente una ley la que regula las condiciones de entrega de la documentación por lo que no puede decirse que el art. 14.2 de la Ley impugnada, y los con él conectados, sean inconstitucionales.

8. Por último, se aduce que el régimen transitorio previsto para la inscripción en el Registro de Auditores contradice los principios de igualdad, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos constitucionalmente reconocidos. Por lo que a la primera alegación se refiere, es difícilmente esgrimible, como acertadamente pone de relieve el Abogado del Estado, término de comparación alguna, debido precisamente a la multiplicidad de situaciones en que se encuentran quienes actualmente ejercen la actividad y de titulaciones que permiten la realización de la misma.

En lo relativo al segundo punto, hemos de traer a colación lo que afirmamos en la

STC 65/1987. Establecimos allí que una innovación legislativa como la ahora impugnada exige que se lleve a cabo de forma precisa, cierta y formalmente publicada y mediante unas normas de rango adecuado. Las tres últimas exigencias se cubren, sin duda, por la Ley 19/1988. Resta por determinar si la norma es también precisa. Pues bien, la redacción del apartado 2 lo es en grado suficiente, teniendo en cuenta el vacío normativo existente con anterioridad a la aprobación de la Ley; desde luego, en modo alguno habilita para inscribirse en el Registro y ejercer la actividad a quienes realicen tareas tan distintas de las auditorías como las mencionadas en el recurso, pues es claro que los trabajos que se aduzcan habrán de haber sido realizados «en el ámbito financiero y contable, referidos especialmente a cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos». Así, pues, sólo una interpretación que, lejos de ser tal, despoje a las palabras del significado que claramente tienen, podría permitir que se incorporasen, como se apunta en el recurso, quienes realizan actividades claramente alejadas de las previstas en la Ley.

Por lo que se refiere a la alegación de que la disposición que se examina vulnera el principio de irretroactividad de las leyes restrictivas de derechos, también dijimos en la citada STC 42/1986 que lo que el art. 9.3 prohíbe a ese respecto es «la incidencia de la nueva ley en los efectos jurídicos ya producidos de situaciones anteriores, de suerte que la incidencia en los derechos, en cuanto a su proyección hacia el futuro, no pertenece al campo estricto de la irretroactividad». En esa misma Sentencia, que resolvía un supuesto que guarda gran parecido con el que nos ocupa, declaramos que, aplicando los esquemas establecidos por este Tribunal «al trance de transformación de una profesión libre en profesión titulada, las dudas que pudieran plantearse se desvanecen. Con independencia del juicio que las normas merezcan en punto a su oportunidad o a su justicia, lo cierto es que no se puede hablar, para referirse a un ámbito de libertad, de derechos adquiridos. No viola la prohibición del art. 9.3, por ende, la regla que permite la integración en un colegio profesional de nueva creación, o la continuación en el ejercicio de una profesión, a las personas que no poseen los títulos exigidos en la nueva Ley, que es en puridad lo que realiza la disposición que aquí se examina. Ceñido en estos términos el problema, lo único que se podría cuestionar es la legitimidad constitucional de limitar temporalmente el período transitorio. Mas, si se tiene en cuenta que un período transitorio ocasiona indudables perturbaciones y coloca algún punto de duda sobre el principio de seguridad jurídica también consagrado y reconocido en el art. 9 de la Constitución, no puede decirse que sea constitucionalmente ilegítima su abreviación».

La doctrina allí sentada es plenamente aplicable al presente recurso, y la impugnación debe, también, resolverse en sentido similar. No existen aquí, o por los menos no se mencionan en el recurso, derechos adquiridos de ningún género, lo que es fácilmente comprensible si se tiene en cuenta que la Ley impugnada es, precisamente, la primera que regula la concreta actividad de auditor de cuentas. No existiendo norma previa al respecto, difícilmente puede existir un derecho consagrado por una norma inexistente.

El legislador, a la hora de regular los requisitos para el ejercicio de la actividad de auditor, establece aquellos que ha considerado oportunos para el caso, todos los cuales pueden considerarse objetivos y razonables. Igualmente, y a la vista de la dispersión de situaciones preexistentes y de la diversidad de titulaciones que concurren en el campo material regulado, ha dispuesto un período transitorio para que quienes actualmente ejercen la actividad puedan incorporarse al Registro. Todo ello entra en sus atribuciones.



No existe, por otro lado, retroactividad alguna, pues los efectos de la Ley se proyectan, con toda evidencia, sobre el futuro. No empece a esta afirmación el que se prevea que puedan incorporarse al Registro quienes reúnan los requisitos legalmente previstos, pues tanto el Registro como la incorporación al mismo tienen lugar, precisamente, con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley. Esta, en definitiva, no se proyecta en absoluto hacia fechas anteriores a las de su entrada en vigor, pues no puede entenderse como tal proyección la modificación de las regulaciones existentes a su entrada en vigor, dado que tal modificación es, precisamente, el objeto de toda norma jurídica. En fin, no existe norma en blanco alguna, pues la Disposición transitoria primera exige, para poderse inscribir en el Registro, los mismos requisitos previstos en la Ley, con una sola excepción: la superación del examen de aptitud. Como quiera que tal examen no estaba «organizado y reconocido por el Estado» con anterioridad a la aprobación de la Ley, la exención de este requisito es no sólo razonable, sino hasta exigible, pues otra cosa obligaría a todos cuantos ejercían la actividad de auditor antes de la entrada en vigor de la Ley a someterse al mismo.

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA.

Ha decidido

Desestimar el recurso de inconstitucionalidad contra la Ley de Auditoría de Cuentas.

Publíquese esta Sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a veintitrés de diciembre de mil novecientos noventa y tres.



INFORMES, DICTÁMENES Y SENTENCIAS

II. CONTRATACIÓN EN GENERAL

- II.1. Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª de lo Contencioso-Administrativo, de 2 de noviembre de 1993, sobre exención del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas.
- II.2. Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª de lo Contencioso-Administrativo, de 3 de noviembre de 1993, sobre diversas cuestiones en relación con los intereses de demora.
- II.3. Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª de lo Contencioso-Administrativo, de 16 de noviembre de 1993, sobre distinción entre Pliego de Condiciones de Procedimiento de Selección y Pliego de Condiciones del Contrato.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO, DE 2 DE NOVIEMBRE DE 1993.

* CONTRATACIÓN EN GENERAL.

- IMPUESTO GENERAL SOBRE EL TRÁFICO DE EMPRESAS: EXENCIONES

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía con sede en Sevilla dictó Sentencia, de fecha 8-1-1990, desestimatoria del recurso interpuesto por la Junta de Andalucía contra Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo provincial de Sevilla de 30-10-1987 estimatorio de la reclamación deducida contra la liquidación impugnada, respecto a exención en el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

El TS desestima el recurso de apelación deducido por la Junta, confirmando la sentencia apelada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La tesis que prosperó en la sentencia de instancia y ahora se combate a través del presente recurso de apelación, interpuesto por la Junta de Andalucía, mantiene que el contrato concertado entre ésta y la Empresa adjudicataria, se hallaba exento del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas al tener por objeto la construcción de bienes de equipamiento primario –construcciones escolares– sobre cuyo precio la Administración Autonómica no podía efectuar descuento alguno por el expresado concepto impositivo, sino que debió girar el Impuesto sobre el Valor Añadido atendiendo al total importe de la certificación ya que en la misma no se había incluido cantidad alguna por aquel tributo, entendiendo en definitiva que el dueño de la obra debe operar sobre una base imponible representada en el importe global contratado.

SEGUNDO.- La Consejería de la Presidencia de la Junta de Andalucía como ya hiciera en su escrito de demanda, centra ahora exclusivamente su argumentación, negando a las obras de construcción de un centro de unidades escolares, el carácter de equipamiento comunitario primario, exigido por el art. 34.b.3. del Reglamento del impuesto (Real Decreto 2609/1981 (RCL 1981, 2654 y RCL 1982, 24)) para gozar del régimen de exención.

Razona para ello que la expresión «equipamiento comunitario primario» utilizada por



el referido precepto añade la nota relativa al carácter «primario» del equipamiento que no se contenía en el Anexo del Reglamento de Planeamiento (RCL 1978, 1965 y ApNDL 13921) vigente desde fecha muy anterior (1978), atribuyendo a esta variable una intención normativa que interpreta en el sentido de entender necesario para que se conceda la exención, que el equipamiento concertado, se establezca por primera vez en suelo en principio urbanizable que se vaya transformando en urbano como consecuencia de la aprobación y ejecución de los planes correspondientes, por lo que con arreglo a este particular criterio no procede la exención cuando se trate de un equipamiento comunitario que no tenga la condición de primario, carencia cuya contradicción supone ser de la incumbencia probatoria de la parte que invoca en su favor la singular característica exigida al equipamiento comunitario, conclusión supuestamente reforzada a través de la interpretación restrictiva impuesta a las exenciones tributarias por el art. 24 de la Ley General homónima (RCL 1963, 2490 y NDL 15243).

TERCERO.- La Sala no puede compartir ninguna de las premisas mediante las que trata de estructurarse la argumentación procedente, en primer lugar porque la normativa urbanística en sus referencias al equipamiento comunitario no tiene por qué ser asumida en un Reglamento Tributario que puede añadir precisiones con fines fiscales para sujetar o declarar exenta determinada actividad, sin que por ello se pueda inferir otro propósito que no sea el que se deduce de los propios términos del precepto para condicionar la exención.

Bajo la pretensión equipamiento comunitario primario se configura un concepto jurídico indeterminado, que la jurisprudencia ha ido perfilando a través de una relación casuística abierta, en la que la construcción de edificios escolares y concretamente de unidades de tales características, han sido siempre consideradas como obras de equipamiento comunitario primario (SS. 10 y 11 mayo 1990 (RJ 1990, 4247 y 4248)), realizaciones caracterizadas como tales por el nivel básico y exigible del servicio destinado y no por ser obras de nueva planta, establecidas por primera vez en suelo urbanizable que se vaya transformando en urbano, apreciación cuya consistencia jurídica no encuentra apoyo en ningún sector del ordenamiento jurídico y que por ello ha de ser rechazada.

La prueba de que se trata de una obra de equipamiento comunitario primario es innecesaria cuando se deduce de la naturaleza y destino de las que refleja el contrato y las certificaciones de obra y el hecho de que las exenciones merezcan una interpretación restrictiva, no significa que siempre sea necesario acudir a este medio indirecto de desentrañar el sentido de la norma, cuando éste se revela tan claramente como en el supuesto enjuiciado, donde concurren todos los elementos precisos para conocer el contenido y los límites del precepto a la hora de conceder la exención.

CUARTO.- Por lo expuesto, no habiéndose desvirtuado la fundamentación jurídica en que se apoya la sentencia de instancia, cuyos argumentos se aceptan y se dan por reproducidos, procede declarar su conformidad con el ordenamiento jurídico. Sin hacer especial pronunciamiento sobre las costas causadas en esta segunda instancia, de conformidad con lo dispuesto en los arts. 131 y concordantes de la Ley reguladora de la Jurisdicción (RCL 1956, 1890 y NDL 18435).

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO, SALA 3ª DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, DE 3 DE NOVIEMBRE DE 1993.

* CONTRATACIÓN EN GENERAL.

- INTERESES DE DEMORA: REQUISITOS, PLAZO, INTERESES DE LOS INTERESES DE DEMORA.

Interpuesto Recurso Contencioso-Administrativo contra resolución del Ministerio de Defensa sobre abono de certificación de intereses de demora por el suministro de dos grupos electrógenos, fue estimado parcialmente por Sentencia de la Sección Cuarta de la Sala correspondiente a la Audiencia Nacional de 8-11-1990, en el sentido de computar como fecha inicial de devengo la de intimación del pago.

Interpuesto Recurso de Apelación, el Tribunal Supremo lo estima parcialmente y revocando la sentencia apelada, estima parcialmente el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto, en el sentido de que los intereses de demora deben abonarse a partir del plazo de tres meses desde la entrega del suministro y hasta la del pago de la certificación correspondiente, al tipo legal establecido por los Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna en las presentes actuaciones la denegación, en virtud del silencio administrativo, de una solicitud de abono de interés de demora en el pago efectuado de 13.866.666 ptas. a resultas de contrato administrativo de suministro efectuado al Ministerio de Defensa de dos grupos electrógenos. La sentencia objeto de la presente apelación ha estimado en parte el recurso contencioso-administrativo planteado por la sociedad interesada y condena a la Administración a pagara la referida sociedad la cantidad de 23.934 ptas. en concepto de intereses de demora. La indicada sentencia ha sido apelada por la aludida entidad mercantil.

SEGUNDO.- Para pronunciarse en relación con las cuestiones planteadas en esta apelación interesa señalar como antecedentes que la entrega a la Administración de los dos grupos electrógenos objeto del contrato litigioso tuvo lugar el 6-12-1985 y el abono del precio del contrato el 13-5-1986. Pocos días antes, de efectuarse este pago, concretamente el día 6 del expresado mes de mayo, la sociedad en cuestión dirigió un escrito a la Administración militar poniendo de manifiesto la falta de pago del precio del contrato



y solicitando que “de conformidad con lo previsto en el art. 47 de la Ley de Contratos del Estado, tenga por hecha la intimación del cumplimiento de la obligación antedicha de pago de la cantidad de Catorce Millones Quinientas Sesenta Mil Pesetas, para que al abonarse en su día la misma, se la adicione el interés legal de demora correspondiente desde la fecha del 6-12-1985”. Con fecha 29-7-1986 se hizo la correspondiente denuncia de mora.

TERCERO.- La primera cuestión a resolver en esta segunda instancia es la relativa a la determinación de la fecha inicial a partir de la cual se produce el devengo de los intereses en cuestión. Ya se ha indicado que la sociedad interesada entendió en la vía administrativa que el pago de los intereses debía producirse desde el 6-12-1985, fecha de la entrega de los dos grupos electrógenos, criterio que reiteró en la vía judicial. La Sala de instancia, por el contrario, ha considerado que la fecha inicial a la que nos referimos es la de la intimación del cumplimiento de la obligación del pago del principal e intereses. Como la indicada intimación tuvo lugar, según se ha señalado, el 6-5-1986 y el pago del precio del contrato el día 13 siguiente, la sentencia reconoce los intereses correspondientes a los seis días que median entre las dos fechas referidas. Para llegar a esta conclusión se apoya la sentencia en la cláusula 58 del Pliego de Cláusulas Administrativas que, en lo que ahora interesa, dispuso que el empresario tenía derecho a “cobrar el interés legal sobre las cantidades debidas, si el Ministerio de Defensa demorase el pago por un plazo superior al indicado (tres meses), previa intimación por escrito del cumplimiento de la obligación, y a partir de dicho requerimiento sin efectos retroactivos”.

CUARTO.- Para decidir el problema planteado en el fundamento anterior hay que señalar que conforme al art. 91 de la Ley de Contratos del Estado, encuadrado dentro del capítulo referido a los efectos del contrato de suministro “cuando la Administración demora el pago por plazo superior a tres meses deberá abonar al empresario el interés legal de las cantidades debidas si aquel intimase por escrito el cumplimiento de la obligación”. En iguales términos se pronuncia el art. 264 del Reglamento de la antes indicada Ley. Y el contrato formalizado entre las parte litigantes, en el extremo que ahora nos ocupa, dice que “Si el Ejército demorase el pago por plazo superior a tres meses, abonará al empresario el interés legal de las cantidades debidas, si aquel intimase por escrito el cumplimiento de la obligación”, precepto este que, como resulta de lo expuesto, se halla redactado en unos términos muy similares a los de los artículos de la Ley de Contratos del Estado y su Reglamento antes transcritos.

QUINTO.- Como el art. 4 de la Ley de Contratos del Estado establece que, entre otros, los contratos cuyo objeto sea la prestación de suministros al Estado tienen el carácter de administrativos, y su preparación, adjudicación, efectos y extinción se regirán por dicha Ley y sus disposiciones reglamentarias y, supletoriamente, por las restantes normas del Derecho administrativo, y en defecto de este último por las normas del Derecho privado, para decidir en relación con el problema que venimos examinando preciso es determinar, a la vista de lo dispuesto en el antes indicado art. 91 de la Ley de Contratos del Estado, si el devengo de interés de demora comienza a producirse en cuanto transcurra el plazo de tres meses a que dicho precepto se refiere aunque la intimación al pago de aquéllos haya tenido lugar con posterioridad al transcurso del expresado plazo, o si, por el contrario, y por tener la expresada intimación el carácter de condicionante de la constitución en mora, es a partir de la fecha de la intimación cuando comienza el devengo de los intereses.

SEXTO.- El art. 91 de la Ley de contratos del Estado al que venimos aludiendo tiene una redacción similar a los arts. 47 y 57 de la indicadas Ley y arts. 144, 172 y 176 del Reglamento de aquélla, preceptos éstos que regulan el pago de intereses en los supuestos en que se produce demora en el abono de certificaciones y saldos correspondientes a la liquidación provisional y final de la obra. Pues bien, la jurisprudencia viene reiteradamente declarando con relación a los aludidos preceptos que el derecho al abono de los intereses surge ex lege en el momento en que se cumplen los requisitos señalados en la Ley, es decir, cuando transcurra el plazo previsto en cada uno de los repetidos preceptos, por lo que los efectos de la intimación quedan limitados al ejercicio de un derecho reconocido por la Ley al contratista de cobro de los intereses por demora en el pago de las cantidades en cuestión. La intimación queda, pues, como requisito formal que pone en marcha la actuación administrativa y no como condicionante de la constitución en mora; una vez realizada la intimación sus efectos se retrotraen al momento siguiente al de terminación del plazo en cada caso fijado (Sentencias, entre otras, de 17 mayo y 18 octubre 1977, 6 y 16 octubre 1987, 27 mayo y 31 octubre 1988 y 14-12-1990).

SÉPTIMO.- Dado que el supuesto enjuiciado es similar al contemplado en los preceptos antes indicados de la Ley y Reglamento de Contratos del Estado, la aplicación de la doctrina jurisprudencial dictada con relación a aquéllos, que ha quedado indicada en el anterior fundamento, obliga en el caso que nos ocupa a entender que procede el abono de intereses de que se trata una vez transcurrido el plazo de tres meses contado desde la fecha en que fue entregada la mercancía en cuestión, lo que tuvo lugar, como ya se señaló anteriormente, el 6-12-1985. Como el precio del contrato fue abonado, como también se indicó, el 13-5-1986, el devengo de intereses comprende el período transcurrido entre la terminación del mencionado plazo de tres meses y el abono del precio del contrato. En cuanto al tipo de interés, éste debe ser el que señala la sentencia apelada, esto es, el 10,50 por 100 establecido por la Disposición Adicional Duodécima de la Ley de Presupuestos Generales del Estado 46/1985, de 27 diciembre, sin que, por tanto, pueda ser fijado el pretendido por la parte recurrente y previsto en el segundo párrafo de la referida disposición Adicional (el resultante de incrementar un 25 por 100 el interés antes mencionado), pues el supuesto enjuiciado no es, según la disposición aludida, de los que autorizan al mencionado incremento.

OCTAVO.- Otra de las cuestiones planteadas en estas actuaciones es la de si la cantidad a que ascienden los intereses de demora no satisfechos debe devengar, a su vez, los correspondientes intereses desde la interposición judicial de la demanda. La sentencia apelada no da lugar a los intereses que ahora se examinan en razón a que no siendo líquida la cantidad que debería devengar los referidos intereses hasta su fijación por sentencia, falta el requisito básico para que las cantidades de dinero puedan devengar intereses. Este Tribunal considera que la Sala de instancia ha resuelto con acierto la cuestión que ahora se examina pues si bien la jurisprudencia viene reconociendo los intereses de que se trata en los supuesto en que se está ante una cantidad líquida, entendiendo como tal aquélla cuya concreta cuantificación dependa de una simple operación aritmética (Sentencias, entre otras, de 5, 7, 12 y 19 febrero 1989), en el caso presente, como se ha indicado, no puede decirse que se esté ante cantidad líquida pues ha sido necesario este proceso para determinar la cantidad en cuestión. Debe tenerse presente, como resulta de lo expuesto en los fundamentos precedentes, que se ha fijado en este proceso como fecha inicial del devengo de intereses una distinta de la pretendida por la parte recurrente, y como tipo de interés uno también diferente del solicitado por aquélla.



NOVENO.- Por todo lo expuesto es visto que procede estimar parcialmente el recurso de apelación de que se trata, sin que se aprecien méritos a los efectos de una especial imposición de costas.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO, SALA 3ª DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, DE 16 DE NOVIEMBRE DE 1993.

* CONTRATACIÓN EN GENERAL.

- DISTINCIÓN ENTRE PLIEGO DE CONDICIONES DEL PROCEDIMIENTO DE SELECCIÓN Y PLIEGO DE CONDICIONES DEL CONTRATO.

Interpuesto Recurso Contencioso-Administrativo contra la Orden de 31-3-1989 del Consejero de Sanidad y Bienestar Social de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha por la que se adjudicó el Concurso convocado para contratación de servicios de organización de campaña de turismo social, fue desestimado por Sentencia de la Sala correspondiente del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 29-10-1990.

Interpuesto Recurso de Apelación, el TS lo desestima y aceptando los Fundamentos de Derecho de la sentencia apelada, que se transcriben a continuación, la confirma.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(Sentencia apelada)

“PRIMERO.- Impugna la parte actora la Orden de 31-3-1989, de la Consejería de Sanidad y Bienestar Social, por la que se adjudicó definitivamente el concurso 1/1989 para la contratación de los servicios de organización, gestión y ejecución de la campaña “Turismo Social 1989”, por entender que la Administración no debió nunca adjudicar el mismo a una Agrupación Temporal de Empresas, por cuanto el pliego de condiciones no contempla esa posibilidad, aunque la Ley de Contratos del Estado lo autorice, sino únicamente la de concurrir y por ello contratar a personas naturales y jurídicas españolas o extranjeras, careciendo, a su juicio, la Agrupación Temporal de Empresas de personalidad jurídica, alegando, por otra parte, que en todo caso la inconcreción del Pliego dio lugar a una situación de evidente desigualdad ante la Ley, ya que no pudo agruparse con otras empresas por cumplir escrupulosamente las condiciones de pliego ofertado por la Administración y, finalmente, que la clasificación exigida por la cláusula segunda no la poseen todas las empresas que forman la Agrupación Temporal Adjudicataria.

SEGUNDO.- Por lo que respecta al primer motivo del recurso, si bien es cierto que el pliego de condiciones particulares constituye la norma fundamental del contrato, a través de la cual el contenido contractual se individualiza y se definen las prestaciones de ambas partes, no lo es menos que el pliego encierra dos realidades jurídicas, el pliego de condiciones



del procedimiento de selección y el pliego de condiciones del contrato, debiendo limitarse el primero a reproducir o ampliar en algún caso las normas vigentes en la materia, teniendo carácter reglamentario más que contractual, por lo que la Administración en este aspecto sólo está facultada para añadir cualquier condición lícita que considere conveniente o necesaria, si ello no le está prohibido por alguna Ley, pero nunca para excluir la aplicación de preceptos legales. En el presente caso no puede olvidarse que la Ley de Contratos del Estado, art. 10, confiere a la Administración la posibilidad de contratar con agrupación de empresarios que se constituyan temporalmente al efecto, estableciendo que dichos empresarios quedarán obligados solidariamente ante la Administración y deberán nombrar un representante o Gerente único de la Agrupación, con poderes bastantes para ejercitar los derechos y cumplir las obligaciones que del contrato se deriven; precepto que es desarrollado por los arts. 26 y 27 del Reglamento General de Contratación, disponiendo este último que cuando varias empresas acudan a una licitación constituyendo una agrupación temporal, cada uno de los empresarios que la componen deberá acreditar su capacidad de obrar conforme establecen los artículos anteriores. Ante esta realidad, la Administración Autonómica no podía válidamente excluir en el pliego aprobado para la contratación la posibilidad de la concurrencia de una Agrupación Temporal de Empresas, por lo que la cláusula quinta no puede interpretarse en el sentido interesado por la actora, máxime cuando la cláusula primera establece que “el presente contrato se regirá por el Decreto 1005/1974, de 4 de abril, por la Ley de Contratos del Estado y su Reglamento así como por el presente pliego de cláusulas Administrativas”, sin que frente a lo anterior pueda aceptarse la afirmación que la redacción del Pliego dio lugar a una situación de evidente desigualdad ante la Ley, ya que nada impedía a la recurrente agruparse con otras empresas.

TERCERO. - Problema distinto es si todos los empresarios que componen la Agrupación adjudicataria reúnen el requisito de la clasificación exigida en el ap. 2.2. de la cláusula segunda del pliego. A estos efectos debe tenerse en cuenta que el art. 4 del Real Decreto 609/1982, de 12 febrero dice que las agrupaciones temporales de Empresas a que se refiere el art. 10 de la Ley de Contratos del Estado serán clasificadas mediante la acumulación de las características de cada una de las asociadas expresa en sus respectivas clasificaciones, siempre que cada una de las Empresas asociadas esté clasificada; igualmente, la norma 9ª de la Orden del Ministerio de Hacienda de 24-11-1982, señala que las agrupaciones temporales de contratistas en la que concurren asociados clasificados individualmente en diferentes grupos o subgrupos alcanzarán clasificación en la totalidad de ellos con las mismas categorías que en cada uno hayan alcanzado los contratistas agrupados. Cuando varios asociados se encuentren clasificados en un mismo grupo o subgrupo, la categoría de la agrupación en ese grupo o subgrupo será lo que corresponde a la suma de los límites establecidos como máximos para cada una de las categorías alcanzadas en él por los respectivos asociados, determinando la norma 12.2 de la citada Orden que “cuando el licitador sea una agrupación de contratistas clasificados individualmente se comprobará si entre todos ellos se reúne la totalidad de los grupos o subgrupos exigibles. En canto a las categorías con estos grupos o subgrupos, la comprobación tendrá lugar sobre el hecho de que alguno de los agrupados ostente en ellos categorías igual o superior a la exigida, y si son varios los clasificados en el mismo grupo o subgrupo, que esta categoría sea alcanzada por estos agrupados en la forma establecida en la norma novena”. Pues bien, ante esta normativa, que sigue a lo previsto en los arts. 101 de la Ley de Contratos del Estado y 288 de su Reglamento, el motivo de impugnación que ahora se examina tampoco puede ser estimado, en cuanto no se ha probado que ninguna

de las empresas alcanzase la clasificación exigida en la Cláusula 2-2.

CUARTO.- Por lo expuesto, procede desestimar el recurso, sin que se aprecien circunstancias especiales para una expresa imposición de costas”.

FUNDAMENTOS DE DERECHO (Tribunal Supremo)

Los de la sentencia apelada, que en su integridad se aceptan, y además:

PRIMERO.- La apelante “V.C.SA”, dedica la casi totalidad de su extenso escrito de alegaciones a argumentar en relación con el primero de sus motivos de impugnación de la Orden de 31-3-1989 de la Consejería de Sanidad y Bienestar Social de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha por la que se adjudicó a la Agrupación Temporal de Empresas “V.O.A. y V. T., SS. AA.”, la contratación de los servicios de organización, gestión y ejecución de la campaña “Turismo Social 1969”, tal como el mismo fue acotado en el primer fundamento de la sentencia apelada, pero limitándose a insistir en las mismas argumentaciones que en sus respectivos momentos opuso en su demanda y conclusiones frente al acto impugnado para postular su nulidad, todas ellas rechazadas por la Sala de instancia, y sin combatir, como era lo correcto y exigible, la fundamentación jurídica de la expresada sentencia. Y aunque tal forma de proceder, según es jurisprudencia de esta Sala -SS. 2 y 3 noviembre del presente año, entre las más recientes- podría liberarnos de motivar sin más la desestimación de su apelación por dicho motivo, ya que la no aportación de una argumentación jurídica, que resulta obligada, supone un desapoderamiento del Tribunal de apelación para pronunciarse sobre la problemática de fondo, que ante la inhibición de la parte apelante, aparentemente al menos, se presenta como bien resuelta por la sentencia recurrida, ello no obstante, abundando en los razonamientos de ésta, en primer lugar, hemos de insistir en que el pliego de cláusulas administrativas particulares, aunque en el mismo se hubiese excluido expresamente la posibilidad de acudir al concurso a las Agrupaciones Temporales de Empresas, no podría haberlo hecho válidamente y por ello limitar la contratación a las personas físicas y jurídicas, ya que la capacidad de contratar de tales Agrupaciones en un imperativo legal, no sujeto a la libre discrecionalidad de la Administración, impuesto, en general, por los arts. 10 de la Ley de Contratos del Estado y 26 y 27 del Reglamento General de Contratación del Estado, y en particular, por el Decreto 1005/1974, de 4 abril, según se desprende del art. 4 del Real Decreto 609/1982, de 12 de febrero, Ley, Reglamento y Decreto a los que, además, se sometió el régimen jurídico de la contratación en la cláusula primera del aludido pliego; en segundo lugar, el que las Agrupaciones Temporales de Empresas no gocen, si bien pudieran perfectamente gozar, llenando las condiciones oportunas, de personalidad jurídica, no supone obstáculo alguno para que las mismas posean la suficiente capacidad para contratar con la Administración, por cuanto la Ley misma, superando criterios formalistas y aún dando por supuesta su condición de uniones sin personalidad, las dota de la necesaria capacidad jurídica y de obrar, cumpliendo los requisitos establecidos por ella, para que pueda válidamente contratar, cual si de entidades con personalidad jurídica se tratara; y finalmente, mal se adivina que se hubiese quebrantado el principio de igualdad cuando la recurrente, si hubiera querido y en aplicación de la doctrina expuesta, que con una mínima diligencia habría podido deducir mediante una lógica interpretación de la legislación en materia contractual administrativa, perfectamente hubiera podido concertarse con otras



empresas y acudir a la contratación agrupándose temporalmente con ellas, si lo mismo le convenía, circunstancia que nunca ha alegado.

SEGUNDO.- En cuanto al segundo motivo impugnatorio de la apelante, al que ésta dedica menos espacio en su escrito de alegaciones, aunque ahora si combatiendo los razonamiento de la Sala de instancia para rechazárselo, superando los inconvenientes puestos a su invocación por la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, puesto que tal como dijimos en nuestras Sentencias de 26 de marzo y 26 de diciembre 1992, conforme al art. 69.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa pueden en el escrito de demanda alegarse en justificación de las pretensiones cuantos motivos procedan, pese a que no se hayan alegado anteriormente en vía administrativa, siempre que no entrañen cuestiones nuevas, lo que no es del caso por ser una causa más de la nulidad siempre postulada de dicho motivo, el mismo ha de ser también rechazado, con la consecuente desestimación de la apelación y confirmación de la sentencia recurrida. En efecto, desdoblado el motivo en los dos aspectos en que se articula, por una parte, no poseer las empresas constitutivas de la Agrupación Temporal la clasificación exigida y, por otra, no constar en el expediente su clasificación, en aquél, con lo que nos colocamos ante un problema de carga de la prueba, no puede dudarse de que ella correspondía a la recurrente, dado que el hecho alegado, aun impeditivo, era constitutivo de su pretensión e integraba el supuesto fáctico de la norma que le era favorable, sin que al efecto haya procurado prueba de ninguna clase, no cabiendo conclusión distinta de las circunstancias de que fuese un hecho negativo, ya que los hechos negativos pueden perfectamente probarse por otros positivos, en este caso mediante el Registro establecido en el citado Real Decreto 609/1982, de 12 de febrero, o de que la Administración demandada hubiese anunciado probar tal clasificación, puesto que este anuncio no invertía la carga de la prueba, aunque pudiera haber generado una situación de confianza; y en el segundo aspecto, si bien en el expediente remitido por la Administración, incompleto y fotocopiado, o figura la documentación presentada por las empresas constitutivas de la Agrupación Temporal al efecto de acreditar la clasificación, ello no puede erigirse en causa invalidatoria alguna, ya que el que tal documentación fue presentada resulta incontestable del examen de las actas de apertura de pliegos obrantes en las actuaciones remitidas, por cuanto en la del primero de los sobres se acredita que las documentaciones estaban completas, sin ningún defecto material y en la del segundo se patentiza lo mismo, sin que por Viajes C., previa invitación al efecto, se le ofreciese duda alguna, a no ser la relativa a la posibilidad de haber podido concursar la Agrupación Temporal de Empresas de referencia.

TERCERO.- No es de apreciar temeridad ni mala fe a los efectos de la imposición de costas prevista para en su caso en el art. 131 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.



INFORMES, DICTÁMENES Y SENTENCIAS

III. CONTRATACIÓN: HONORARIOS

- III.1. Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª de lo Contencioso-Administrativo, de 26 de octubre de 1993, sobre honorarios profesionales por trabajos que exijan desplazamiento fuera del término municipal de residencia.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO, SALA 3ª DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, DE 26 DE OCTUBRE DE 1993.

* CONTRATACIÓN: HONORARIOS.

- HONORARIOS PROFESIONALES: TRABAJOS QUE EXIJAN DESPLAZAMIENTOS FUERA DEL TÉRMINO MUNICIPAL DE SU RESIDENCIA.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía con sede en Sevilla dictó Sentencia en 21-5-1990, desestimando el recurso interpuesto por el Colegio Oficial de Arquitectos de Andalucía Occidental contra la denegación por silencio administrativo de la petición efectuada a la Consejería Fomento y Turismo para el cumplimiento de lo dispuesto en la Tarifa VII del RD 17-6-1977, en relación con el contrato de prestación de servicios entre aquella Consejería y doña [redacted] y don [redacted] en la redacción del Proyecto de Reforma al de Remodelación del Mercado de Abastos de Tarifa. Cádiz.

El TS desestima el recurso de apelación interpuesto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El Colegio Oficial de Arquitectos recurrente impugnó inicialmente en este proceso la desestimación presunta de su petición de fecha 2-1-1987, dirigida a la Consejería de Fomento y Turismo de la Junta de Andalucía, en la que solicitaba se reformase la cláusula 5ª del Contrato de Encargo para la redacción de un Proyecto Reformado de la Remodelación y Reforma del Mercado de Abastos de la ciudad de Tarifa (Cádiz), por considerar que la aludida cláusula era contraria a lo dispuesto en la tarifa VII del Real Decreto núm. 2512/1977, de 17 de junio; dicho convenio fue concertado en 24-9-1986 entre la mencionada Consejería y dos arquitectos colegiados, doña [redacted] y don [redacted] (quienes, por cierto, no han impugnado dicha cláusula contractual, ni aquel acto administrativo, como tampoco han sido parte en este proceso); después de iniciado el presente recurso contencioso-administrativo, la parte actora subsanó la carencia de recurso de reposición previo a la vía jurisdiccional, interponiéndolo en 24-6-1987, siendo desestimado por Resolución de fecha 17 de noviembre del mismo año, dictada por la expresada Administración Autonómica.

SEGUNDO.- Pretende la parte actora en su demanda, en primer lugar, que se declare la nulidad de la mencionada cláusula 5ª, párrafo segundo, del contrato litigioso y la que denomina renuncia de honorarios efectuada mediante la misma por los referenciados



arquitectos contratantes, sin que tal declaración afecte al resto de lo pactado en el repetido contrato; en segundo término, que se declare el derecho de aquéllos a percibir los honorarios y devengos resultantes en su favor en virtud de lo dispuesto en la aludida tarifa VII del Real Decreto 2512/1977; y, por último, que se reconozca, con carácter general, el derecho de los arquitectos que contraten con la Administración demandada a percibir los honorarios y “devengo” resultante de aplicar la repetida tarifa VII. Todos cuyos pedimentos fueron desestimados en la sentencia apelada, en tanto en cuanto declaró conformes con el derecho los actos administrativos impugnados, habiéndose limitado la parte apelante en la presente alzada jurisdiccional a reiterar, en lo esencial, sus alegaciones de primera instancia, las que en modo alguno desvirtúan la fundamentación del fallo recurrido en apelación.

TERCERO.- La pretensión impugnatoria que constituye el objeto de este proceso no debe ser actuada por las razones fundamentales siguientes:

En primer lugar, porque contrariamente a lo que mantiene la parte recurrente, la citada tarifa VII del Real Decreto de 17-6-1977, desarrollada bajo el epígrafe 7 del mismo referente a los trabajos efectuados fuera de la residencia del Arquitecto, califica como es lógico de “gastos”, y no de honorarios, los originados por los trabajos que exijan desplazamientos del arquitecto fuera del término municipal de su residencia, lo cual resta toda virtualidad a la invocación del párrafo 0.11 de las Normas Generales de aplicación del Real Decreto tantas veces aludido, precepto que se refiere exclusivamente a los honorarios devengados por los trabajos de la profesión de Arquitecto.

En segundo término, porque a tenor de lo preceptuado en ap. 7.2 de la repetida tarifa VII, el establecimiento (es decir, la procedencia de reclamarlos o no), la justificación y el abono de dichos gastos de desplazamiento “se fijarán” por convenio entre Arquitecto y cliente, lo cual supone que la cláusula contractual 5ª cuya anulación se pretende en este proceso, que estableció expresamente que “no se tarificarán los desplazamientos ni ninguno de los gastos necesarios para la ejecución del encargo”, es plenamente válida, al no ser contraria a precepto alguno que tenga el carácter de derecho necesario como aduce erróneamente la parte actora y ahora apelante; y ello en tanto en cuanto ha sido establecida, al amparo del mencionado pár. 7.2 por la libre concurrencia de voluntades de los contratantes y no impuesta por la Administración demandada, como aduce la parte actora, cuando es lo cierto que los señores arquitectos que firmaron el contrato litigioso, ni lo han impugnado en ninguna de sus cláusulas, ni tampoco han mantenido en el procedimiento administrativo o en el presente proceso dicho supuesto vicio de falta de consentimiento.

Por último y en lo que hace referencia a la declaración de carácter general que también se articula en la súplica de la demanda, tendente a que se reconozca el derecho de los arquitectos que contraten con la Administración demandada a percibir los honorarios y “devengos” resultantes de aplicar la tarifa VII, resulta, de un lado, inadmisibile desde un punto de vista formal, puesto que no fue solicitada en vía administrativa -arts. 82 e) y 52.1 de la Ley de esta Jurisdicción-; y, de otra parte, tratándose como se trata de una declaración general y de futuro, contravendría de ser estimada el propio contenido y la finalidad del recurso contencioso-administrativo, que siempre ha de tener por objeto, cuando se trata de impugnación de actos de alcance individual, el control de la conformidad con el Derecho de concretos actos administrativos ya producidos, a tenor de lo dispuesto en los arts. 1º, 3.a), 37.1, 81.1 y sus concordantes de dicha Ley.



CUARTO.- Por cuanto ha quedado anteriormente expuesto y restantes consideraciones que contiene la sentencia apelada, procede desestimar el presente recurso de apelación y confirmar dicha sentencia, sin que se aprecien motivos que justifiquen un especial pronunciamiento en cuanto al pago de las costas procesales de la presente alzada, con base en lo que establece el art. 131 de la Ley Jurisdiccional.

INFORMES, DICTÁMENES Y SENTENCIAS

IV. CONTRATACION: OBRAS.

- IV.1. Resolución de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 15 de diciembre de 1993, por la que se resuelve una discrepancia en relación a la falta del preceptivo informe de la Comisión Consultiva de Contratación Administrativa, para la inclusión de la cláusula de revisión de precios en el Pliego de Cláusulas de contrato de obras complementarias.
- IV.2. Dictamen de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de 22 de diciembre de 1993, acerca de la posibilidad de incluir en el Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares de un contrato de obras, la obligación del adjudicatario de satisfacer determinados gastos.
- IV.3. Dictamen de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de 22 de diciembre de 1993, acerca de la posibilidad de incluir en el Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares de un contrato de obras, diversas estipulaciones.
- IV.4. Dictamen de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de 22 de diciembre de 1993, sobre posible contratación de obras de limpieza y rehabilitación de edificios públicos.
- IV.5. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de julio de 1993, sobre el tipo de gravamen del I.V.A. aplicable a las certificaciones de obras expedidas.

RESOLUCIÓN DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, DE 15 DE DICIEMBRE DE: 1993, POR LA QUE SE RESUELVE UNA DISCREPANCIA EN RELACIÓN A LA FALTA DEL PRECEPTIVO INFORME DE LA COMISIÓN CONSULTIVA DE CONTRATACIÓN ADMINISTRATIVA PARA LA INCLUSIÓN DE LA CLÁUSULA DE REVISIÓN DE PRECIOS EN EL PLIEGO DE CLÁUSULAS DE CONTRATO DE OBRAS COMPLEMENTARIAS.

* MATERIA: CONTRATACIÓN.

- ESPECIALIDAD: OBRA.

En fecha 2 de diciembre de 1993 se ha recibido en esta Intervención General escrito de la Dirección General de Obras Hidráulicas de la Consejería de Obras Públicas y Transportes de fecha 10 de noviembre de 1993 por el que se plantea disenso frente al reparo emitido por este Centro Directivo en fecha 8 de julio de 1993 en la fiscalización previa del expediente de la citada Consejería clave A5.311.624/2131, correspondiente a "Primer Presupuesto Adicional por Revisión de Precios. Complementario núm. 1. Estación Depuradora de Aguas Residuales (E.D.A.R.) de Jerez de la Frontera".

De la documentación que se aporta al expediente se deducen los siguientes

ANTECEDENTES

PRIMERO.- Tras el cumplimiento de todos los requisitos legales y reglamentarios, fue presentado a esta Intervención General para su fiscalización el expediente de la Consejería de Obras Públicas y Transportes clave A5.311.624/2911 correspondiente a "Obras Complementarias Núm. 1 Estación Depuradora de Aguas Residuales (E.D.A.R.) de Jerez de la Frontera" por un importe de 228.948.720 pesetas, que representa el 7'07% respecto del Proyecto Primitivo más la Modificación Núm. 1 del mismo (3.240.139.560 pesetas), y cuya financiación, según Convenio Marco celebrado con el Excmo. Ayuntamiento de Jerez de la Frontera, será de 136.538.006 pesetas a cargo de dicho Ayuntamiento y de 92.410.714 pesetas a cargo de la Junta de Andalucía.

El citado expediente fue fiscalizado de conformidad por este Centro Directivo en fecha 16 de diciembre de 1992.

En fecha 5 de enero de 1993 se celebró el correspondiente contrato administrativo entre la Dirección General de Obras Hidráulicas y la U.T.E. "X".



SEGUNDO.- En fecha 8 de junio de 1993 se presentó ante esta Intervención General, para su fiscalización, el expediente de la Consejería de Obras Públicas y Transportes clave A5.311.624/2131 correspondiente a “Primer Presupuesto Adicional por Revisión de Precios. Complementario núm. 1. Estación Depuradora de Aguas Residuales (E.D.A.R.) de Jerez de la Frontera”.

En fecha 8 de julio de 1993 este Centro Directivo emite Informe de Fiscalización Desfavorable del citado expediente, por el motivo siguiente: Al no haberse solicitado el preceptivo informe de la Comisión Consultiva de Contratación Administrativa para la inclusión de la cláusula de revisión de precios en el pliego de cláusulas administrativas particulares en el contrato, no procede la aplicación de la citada cláusula ni, por tanto, la aprobación de un Presupuesto Adicional derivado de aquélla.

TERCERO.- En fecha 2 de diciembre de 1993 se ha recibido en este Centro Directivo escrito firmado por el Ilmo. Sr. Director General de Obras Hidráulicas por el que se plantea su disentimiento, en base al artículo 17 del R.I.J.A., (sic), frente al informe de fiscalización desfavorable de esta Intervención General de fecha 8-7-93, por el motivo siguiente:

“Dado que el presupuesto de las obras complementarias no excede de 20% del contrato principal, la obra se adjudicó al contratista de la misma, en aplicación del artículo 153 R.G.C.E.

En consecuencia, y como establece el mencionado artículo, en el contrato de las obras complementarias rigen los precios del contrato primitivo.

En consecuencia de lo anteriormente expuesto, esta Dirección General considera que sí procede la revisión de precios, y en consecuencia, levantar el reparo”.

Este escrito ha motivado el presente trámite.

A la vista de lo expuesto, este Centro Directivo estima oportuno formular las siguientes

CONSIDERACIONES

PRIMERA.- Las Obras Complementarias o Accesorias de una obra principal aparecen reguladas en el artículo 153 del Reglamento General de contratación del Estado (R.G.C.E.), que en sus dos párrafos establece lo siguiente:

- Regla general: Las obras complementarias o accesorias no incluidas en el proyecto de la obra principal deberán ser objeto de contrato independiente, debiéndose cumplir los trámites legales y reglamentarios.
- Excepción: Si las obras complementarias no exceden del 20% del precio del contrato, su ejecución podrá confiarse al contratista de la obra principal, de acuerdo con los precios que rigieron en el contrato principal y, en su caso, fijados contradictoriamente.

Así pues, la contratación de Obras Complementarias tiene la naturaleza de un contrato

de obras autónomo e independiente, con la particularidad prevista en el propio artículo 153.2 R.G.C.E. si su presupuesto no excede del 20% del de la obra principal.

Este es el caso de las obras objeto del expediente, el “Complementario Núm. 1 de la E.D.A.R. de Jerez de la Frontera”, que tienen un presupuesto de 228.948.720 pesetas, que representa el 7'07% respecto del presupuesto del proyecto originario más la modificación Núm. 1 del mismo, y que fueron adjudicadas al mismo contratista de la obra principal, la U.T.E. “X”.

SEGUNDA.- En relación con la Revisión de Precios de los Contratos Administrativos, el artículo 12.4 de la Ley de Contratos del Estado y el artículo 30.4 del R.G.C.E., disponen:

“La inclusión de cláusulas de revisión de precios se regulará por su legislación especial”.

Esta legislación especial está constituida fundamentalmente por la siguiente normativa:

- El Decreto-Ley 2/1964, de 4 de febrero, por el que se modifica el 16/1963, de 10 de octubre, sobre inclusión de cláusulas de revisión en los contratos del Estado y Organismos Autónomos. Este Decreto-Ley fue parcialmente modificado por la Ley 4/1990, de Presupuestos Generales del Estado para 1990.
- El Decreto 3650/1970, de 19 de diciembre, por el que se aprueba el cuadro de fórmulas-tipo generales de revisión de precios de los contratos de obras del Estado y Organismos Autónomos para el año 1991.
- El Decreto 461/1971, de 11 de marzo, por el que se desarrolla el Decreto-Ley 2/1964, de 4 de febrero, sobre inclusión de cláusulas de revisión en los contratos del Estado y Organismos Autónomos.
- El Real Decreto 1881/1984, de 30 de agosto, de medidas complementarias sobre revisión de precios en la contratación administrativa.
- La Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 5 de diciembre de 1984, de desarrollo del Real Decreto 1881/1984.

TERCERA.- En relación a la cuestión planteada, el artículo 1, párrafo segundo, del Decreto 461/1971, de 11 de marzo, por el que se desarrolla el Decreto-Ley 2/1964, dispone:

“La inclusión de cláusulas de revisión en los pliegos referentes a contratos de obras cuyo plazo de ejecución no exceda de seis meses requerirá el previo informe de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa”.

Por tanto, para poder incluir cláusulas de revisión de precios en los contratos administrativos a celebrar por la Junta de Andalucía o sus Organismos Autónomos cuya duración no exceda de 6 meses será necesario el previo informe de la Comisión Consultiva de Contratación Administrativa (órgano consultivo creado por el Decreto 54/1987, de 25 de febrero).

CUARTA.- En ninguna de las disposiciones legales vigentes reguladora de las Cláusulas



de Revisión de Precios que se enuncian en la Consideración Segunda anterior se hace referencia específica alguna a los Contratos de Obras Complementarias o Accesorias.

Como consecuencia de ello, y dado que la legislación contractual otorga a las Obras Complementarias el tratamiento de una obra autónoma e independiente (con la particularidad de la posibilidad de su adjudicación directa al contratista de la obra principal cuando su presupuesto no exceda del 20% de ésta), se ha de llegar a la conclusión de que la introducción de cláusulas de revisión de precios en el pliego de un contrato de obras complementarias se rige por las reglas generales.

En concreto, y conforme a lo dispuesto en el Artículo 1, párrafo segundo, del Decreto 461/1971, de 11 de marzo, para la introducción de una cláusula de revisión de precios en los pliegos de los contratos de obras accesorias o complementarias cuyo plazo de ejecución no exceda de seis meses será necesario previo informe de la Comisión Consultiva de Contratación Administrativa, con independencia de que en el pliego del contrato de la obra principal se haya introducido o no cláusula de revisión.

Este criterio, que se desprende de la literalidad de la normativa, es el que siguió esta Intervención General en la fiscalización del expediente del Primer Presupuesto Adicional por Revisión de Precios del Complementario Núm. 1 de la E.D.A.R. de Jerez, y, al tener estas obras complementarias una duración que no excede de 6 meses y haberse introducido la cláusula de revisión sin el previo informe de la Comisión Consultiva, no procede la aplicación de la citada cláusula ni, por tanto, la aprobación del citado presupuesto adicional, lo que determinó la emisión del informe de fiscalización desfavorable o de reparo de fecha 8 de julio de 1993, y frente al que la Dirección General de Obras Hidráulicas ha presentado escrito planteando su disenso.

QUINTA.- En el escrito de la Dirección General de Obras Hidráulicas, se alega como argumento para proceder a levantar el reparo que “en el contrato de las obras complementarias rigen los precios del contrato primitivo”.

En ningún momento por este Centro Directivo se ha discutido que los precios que rigen en el contrato de obras complementarias examinado no sean los del primitivo, ya que esto es algo que exige el propio Reglamento General de Contratación del Estado.

El fundamento del reparo -como se ha examinado- no se refiere a la vigencia o no de los precios del contrato primitivo, sino a la falta del preceptivo informe de la Comisión Consultiva para la inclusión de la cláusula de revisión, cuestión ésta que no es abordada en el escrito de discrepancia.

SEXTA.- No obstante lo anterior, esta Intervención General constata que la aplicación literal de los preceptos reguladores de la inclusión de cláusulas de revisión de precios en los pliegos de los contratos de obras complementarias puede dar lugar a situaciones absurdas o injustas.

En efecto, cuando se trata de obras accesorias o complementarias de obra principal cuyo presupuesto no exceda del 20% del importe de ésta, la normativa contractual, en aras de una celeridad en la tramitación del expediente y de una mayor eficiencia en la ejecución de las obras, prevé la posibilidad de su adjudicación directa al mismo contratista

de la obra principal, de acuerdo con los precios que rigieron en el contrato principal.

En el caso de obras complementarias o adicionales, al tratarse de nuevos contratos, la cláusula de revisión de precios habrá de atenerse al régimen general, de manera que, según la Ley le permita, podrá o no pactarse.

Esto lleva a una consecuencia absurda: Si el contrato no está entre aquéllos en los que la inclusión de la cláusula revisora es permitida por los límites legales (por razón de su cuantía o del tiempo de ejecución), cuando la ejecución se confíe al contratista de la obra principal, la obra complementaria, estipulada a los precios primitivos, no tendría nunca derecho a revisión, aunque el contrato principal sí tenga pactada esta cláusula.

Esta situación, en principio contraria a la lógica y a la finalidad de la norma, fue abordada por la Junta Consultiva de Contratación Administrativa en su dictamen núm. 37, de 20 de septiembre de 1972, en el que dice:

“Respecto de la cuestión relativa a la forma de aplicar lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 183 del RGC en cuanto a las obras accesorias o complementarias que no excedan del 20 por 100 del precio del contrato, parece lógico, como apunta en su consulta la Intervención General, aplicar a dichas obras el mismo tratamiento y criterios análogos a los de los proyectos reformados, considerándolas como una continuación de los iniciales y de su respectivo contrato con aplicación de los mismos precios primitivos y de la baja obtenida en la subasta o concurso, por lo que dichas obras tendrían análoga consideración que las modificaciones a que se refiere el artículo 150 del RGC.

Por ello parece lógico que dichas obras accesorias o complementarias tengan derecho a revisión, aunque su importe sea inferior a cinco millones de pesetas, si el contrato inicial gozaba de aquel derecho; (...).”

Así pues, aún cuando la propia Junta en su dictamen pone de manifiesto la inseguridad en sus planteamientos (dice “parece lógico”...), dado que chocan con la normativa vigente, la conclusión es meridianamente clara: las obras accesorias tienen derecho a revisión si el contrato inicial preveía la cláusula de revisión.

SÉPTIMA.- Consecuentemente con lo expuesto, en el expediente que ha dado lugar al presente informe, esto es, el “Primer Presupuesto Adicional por Revisión de Precios del Complementario Núm. 1 de la Estación Depuradora de Aguas Residuales (E.D.A.R.) de Jerez de la Frontera”, aún cuando las Obras Complementarias Núm. 1, que tienen una duración de 6 meses, no incluyen el informe de la Comisión Consultiva para la inclusión de la cláusula de revisión, sin embargo, al tener el pliego del contrato originario de las obras de la E.D.A.R. de Jerez previsto la cláusula de revisión de precios, ha de entenderse que las obras complementarias también gozan de esta revisión.

En resumen, puede extraerse la siguiente conclusión:

Las Obras Complementarias Núm. 1 de la E.D.A.R. de Jerez de la Frontera están sujetas a la revisión de precios, al estar incluida la cláusula de revisión en el pliego de contrato de las obras primitivas.



En consecuencia, esta Intervención General, en base a los Antecedentes y Consideraciones anteriores,

R E S U E L V E

PRIMERO.- Rectificar el Informe de Fiscalización de fecha 8 de julio de 1993 y, por tanto, levantar el reparo formulado al expediente de la Consejería de obras Públicas y Transportes clave A5.311.624/2131 correspondiente a “Primer Presupuesto Adicional por Revisión de Precios. Complementario Núm. 1. Estación Depuradora de Aguas Residuales (E.D.A.R.) de Jerez de la Frontera”.

SEGUNDO.- Fiscalizar favorablemente el referido expediente.

**DICTAMEN DE LA JUNTA CONSULTIVA DE CONTRATACIÓN
ADMINISTRATIVA, DE 22 DE DICIEMBRE DE 1993.**

* CONTRATACIÓN: OBRAS.

* PLIEGOS DE CLÁUSULAS ADMINISTRATIVAS PARTICULARES.

- POSIBILIDAD DE INCLUIR EN EL PLIEGO DE CLÁUSULAS ADMINISTRATIVAS PARTICULARES DE UN CONTRATO DE OBRAS, LA OBLIGACIÓN DEL ADJUDICATARIO DE SATISFACER DETERMINADOS GASTOS.

D I C T A M E N

ANTECEDENTES:

1.- Por el Secretario General Técnico del Ministerio "X" se dirige escrito a esta Junta Consultiva de Contratación Administrativa con el siguiente contenido:

"De conformidad con lo previsto en el artículo 17 del Real Decreto 30/1991, de 18 de enero, se interesa el informe de esa Junta Consultiva sobre los puntos que a continuación se exponen.

1. La cláusula 23 del Pliego de Cláusulas Administrativas Generales para la contratación de obras del Estado, aprobado por el Decreto 3854/1970, de 31 de diciembre, prevé que podrán ser de cuenta del contratista los gastos de señalización de la obra.

Al amparo de dicha cláusula esta Secretaría General Técnica estima que la finalidad de la señalización, —esto es, la seguridad en la obra y del propio tráfico—, puede hacer aconsejable no sólo la información localizada en las correspondientes señales y vallas, sino también la información a distancia a través de los correspondientes anuncios tipo en el periódico de mayor difusión de la Comunidad Autónoma de que se trate y en otro de gran difusión en la provincia.

En este sentido se interpreta que el pliego de cláusulas administrativas particulares podría incluir la especificación de que ambas informaciones serán por cuenta del contratista.

2. Por otra parte, siendo aconsejable dar a conocer, tanto el momento de entrada en servicio de las obras como la información que se estime adecuada para su régimen de utilización, procedería la edición y difusión del correspondiente folleto al efecto.



A juicio de esta Secretaría General Técnica la edición y difusión del folleto informativo podría constituir, asimismo, una obligación del contratista que, por su carácter accesorio, sería susceptible de incluirse también en la correspondiente cláusula del pliego de cláusulas administrativas particulares, sin que esta obligación concreta comporte la modificación de la naturaleza originaria del contrato, -hasta convertirlo en un contrato mixto de obra y servicios-, ya por su escasa relevancia debe constituir, como se ha indicado, una simple prestación complementaria en el marco del propio contrato de obras.

Sobre ambos puntos se interesa el criterio de esta Junta Consultiva de Contratación.

CONSIDERACIONES:

1.- De los términos en que aparece redactado el escrito de consulta resultan claramente diferenciadas dos cuestiones sobre las que se solicita el criterio de esta Junta, consistiendo la primera en determinar si el pliego de cláusulas administrativas particulares en un contrato de obras puede incluir la especificación de que serán de cuenta del contratista, además de los gastos de señalización localizada en la obra, los de información a distancia a través de los correspondientes anuncios tipo en prensa,

La interpretación que conduce a una solución afirmativa se fundamenta en el escrito de consulta en la cláusula 23 del Pliego de Cláusulas Administrativas Generales para la contratación de obras del Estado, aprobado por Decreto 3854/1970, de 31 de diciembre, en cuanto su último párrafo establece que los gastos de señalización se abonarán en la forma que establezcan los pliegos particulares de la obra y, en su defecto serán de cuenta del contratista, por entender que dentro de la finalidad de señalización está comprendida la información a distancia a través de los correspondientes anuncios tipo en prensa.

A juicio de esta Junta Consultiva no resulta necesario fundamentar en la cláusula 23 del Pliego de Cláusulas Administrativas Generales la inclusión en el pliego de cláusulas administrativas particulares de la obligación del contratista de satisfacer los gastos de inserción de anuncios de información de la obra en medios de comunicación escritos, dado que el principio de libertad de pactos que rige, tanto en la contratación civil, como en la contratación administrativa y que para esta última, aparece plasmado en el artículo 3 de la vigente Ley de Contratos del Estado al afirmar que "la Administración podrá concertar los contratos, pactos y condiciones que tenga por conveniente, siempre que no sean contrarios al interés público, al ordenamiento jurídico o a los principios de buena administración" permite sostener la legalidad del pacto por virtud del cual la Administración impone al adjudicatario de un contrato de obras la obligación de satisfacer los gastos ocasionados por la inserción de anuncios de la obra en medios de comunicación escritos, por no resultar contrario tal pacto al ordenamiento jurídico, al no existir norma impeditiva del mismo, ni al interés público o a los principios de buena administración, por imponerse al adjudicatario gastos que, sin la existencia de la prevención en contrario en los pliegos, sería de cargo de la Administración, siendo, por lo demás, esta consideración, reiteración del criterio expuesto en el reciente informe de esta Junta de 25 de octubre de 1993 (Expediente 13/93).

La conclusión sentada sobre la primera cuestión suscitada -la de legalidad del pacto que imponga al adjudicatario la obligación de satisfacer los gastos de referencia conduce necesariamente al examen de la forma y condiciones en que puede hacerse efectiva tal obligación.

En primer lugar, como se indica en el escrito de consulta, la obligación a cargo del adjudicatario debe figurar en el pliego de cláusulas administrativas particulares, pues ello determina que todos los licitadores potenciales adjudicatarios puedan tener conocimiento de las obligaciones que asumen, ajustándose, además, a la configuración del contenido de los pliegos de cláusulas administrativas particulares del artículo 14 de la Ley de Contratos del Estado en cuanto afirma que dichos pliegos "incluirán los pactos y condiciones definidores de los derechos y obligaciones que asumirán las partes del contrato". En este sentido resulta ocioso plantearse si la cláusula que debe introducirse en los pliegos resulta o no contradictoria con la cláusula 23 del Pliego de Cláusulas Administrativas Generales pues considérense o no que se refiere a gastos de señalización nunca entraría en contradicción con la citada cláusula 23, pues, o estaría prevista en la misma si se considera que son gastos de señalización, o se trataría de un supuesto ajeno a la misma si se considera que se trata de gastos ajenos a la señalización de la obra.

En segundo lugar, también en relación con el artículo 14 de la Ley de Contratos del Estado, en la cláusula que se inserte en los pliegos de cláusulas administrativas particulares habrá que precisar los medios en que deben insertarse los anuncios, como hace el propio escrito de consulta, el número de inserciones que se deben realizar y el importe, al menos máximo, a que deben ascender los gastos de inserción de anuncios, ya que de esta manera los licitadores al realizar sus ofertas, pueden tener conocimiento del alcance de la obligación que asumen.

2.- La segunda cuestión que se suscita en el escrito de consulta del Secretario General Técnico del Ministerio "X" consiste en determinar si resulta factible imponer al adjudicatario la obligación de editar y difundir un folleto para dar a conocer el momento de entrada en servicio de las obras y la información que se estime adecuada para su régimen de utilización y si la imposición de esta obligación modifica la naturaleza originaria del contrato hasta convertirlo en un contrato mixto de obra y servicios.

Para resolver el primer aspecto de la cuestión consultada basta con remitirse a lo razonado en el apartado anterior de este informe, pues resulta indudable que la obligación de editar y difundir un folleto informativo de la obra puede ser impuesta al adjudicatario de la obra, al amparo de lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley de Contratos del Estado, ya que dicho pacto no es contrario al ordenamiento jurídico, al no existir norma impeditiva del mismo, ni al interés público ni a los principios de buena administración, puesto que, como se indicaba en el supuesto anterior examinado, se trata de imponer al adjudicatario gastos que, sin la existencia de prevención en contrario en los pliegos, serán de cargo de la Administración.

Igualmente procede reiterar lo indicado anteriormente en cuanto a la necesidad que la obligación de referencia figure en los pliegos de cláusulas administrativas particulares, así como sus condiciones y el importe, máximo al menos, de la obligación que asume el adjudicatario, dado que esta última circunstancia debe considerarse decisiva a efectos de la configuración de la naturaleza del contrato, como se examina a continuación.



3.- A juicio de esta Junta Consultiva si el importe máximo de la obligación de editar y difundir el folleto informativo de la obra representa un porcentaje mínimo en relación con el importe de esa última, como con toda seguridad sucede, parece exagerado hablar de un contrato mixto de obras y servicios, sino que más bien, como se manifiesta en el escrito de consulta existiría “una simple prestación complementaria en el marco del propio contrato de obras”.

La cuestión, no obstante, carece de trascendencia práctica, pues aún admitiendo a efectos hipotéticos que se tratase de un contrato mixto de obra y servicios, por aplicación de la norma del artículo 240 del Reglamento General de Contratación del Estado, que aún referida exclusivamente al contrato mixto de obras y suministro, debe aplicarse al resto de contratos mixtos, el contrato se rige íntegramente por las normas del contrato de obras, cuando el importe de éstas sea superior al de los servicios, en este caso, al de edición y difusión de un folleto informativo de la obra. Sólo en el impensable caso de que el importe de esta obligación fuese superior al de la obra estaría justificado que, por aplicación del mismo artículo 240 del Reglamento General de Contratación del Estado, la totalidad del contrato se rigiese por el Decreto 1005/1974, de 4 de abril, como contrato mixto de obras y servicios en el que éstos predominan sobre aquélla.

CONCLUSIÓN:

Por lo expuesto, la Junta Consultiva de Contratación Administrativa entiende:

1º) Que en el pliego de cláusulas administrativas particulares de un contrato de obras se puede establecer que sean de cargo del adjudicatario, además de los gastos de señalización localizada de la obra, los de información a distancia a través de los correspondientes anuncios en prensa, siempre que se especifiquen las condiciones de esta obligación, entre ellas la de su importe aún cuando sea con carácter de máximo.

2º) Que por las mismas razones y en las mismas condiciones se puede imponer al adjudicatario la obligación de editar y difundir un folleto informativo de la obra y siempre que el importe de esta obligación no supere el de la obra, bien se considere prestación accesoria, bien se configure el supuesto como contrato mixto de obras y servicios, pues en cualquier caso se regirá íntegramente por las normas del contrato de obras.

**DICTAMEN DE LA JUNTA CONSULTIVA DE CONTRATACIÓN
ADMINISTRATIVA, DE 22 DE DICIEMBRE DE 1993.**

- * CONTRATACIÓN: OBRAS.
 - * PLIEGOS DE CLÁUSULAS ADMINISTRATIVAS PARTICULARES.
- POSIBILIDAD DE INCLUIR EN EL PLIEGO DE CLÁUSULAS ADMINISTRATIVAS PARTICULARES DE UN CONTRATO DE OBRAS, DIVERSAS ESTIPULACIONES.

D I C T A M E N

ANTECEDENTES:

Por el Director General de Servicios del Ministerio de "X" se dirige escrito solicitando informe a esta Junta Consultiva redactado en los siguientes términos:

"Esta Dirección General de Servicios propone añadir, en el pliego de cláusulas administrativas particulares en los contratos de obras, las estipulaciones que a continuación se relacionan:

Cláusulas a incluir en el apartado de "Presentación de proposiciones" de los pliegos de cláusulas administrativas particulares, en todas las modalidades de contratación de obras.

Cuando la propuesta económica sea inferior al precio de licitación, se incluirá en este mismo sobre una memoria justificativa y pormenorizada de la misma, con referencia en su caso a los precios y partidas donde se producen las modificaciones que dan origen a dicha oferta.

La no inclusión de la memoria justificativa junto con la propuesta económica, conllevará a la hora de la apertura de las proposiciones la desestimación de la oferta.

No obstante la mesa de contratación y por causa justificada, podrá conceder a tal efecto un plazo de presentación de dicha memoria, no superior en ningún caso a tres días naturales contados a partir de la fecha de apertura de las proposiciones.

Por ello solicito de esa Junta Consultiva de Contratación Administrativa, me informe si existe inconveniente alguno para su inclusión en dicho pliego".



CONSIDERACIONES:

1.- La única cuestión que se suscita en el presente expediente consiste en determinar el ajuste o no a la legislación de contratos del Estado de la cláusula que se pretende incluir en los pliegos de cláusulas administrativas particulares para los contratos de obras, dado que si bien estos últimos, al amparo de lo dispuesto en los artículos 3 y 14 de la vigente Ley de Contratos del Estado, deben contener los pactos y condiciones definidores de los derechos y las obligaciones que asumirán las partes del contrato, constituye requisito indispensable para su admisibilidad el que dichos pactos y condiciones no sean contrarios al ordenamiento jurídico y, en el caso concreto que se examina, a la vigente legislación de contratos del Estado. Lógicamente, la resolución de la cuestión suscitada exige un análisis comparativo del contenido de la cláusula que se propone y de la vigente legislación de contratos del Estado.

2.- El contenido de la cláusula que se propone viene a establecer, en síntesis, una causa de rechazo de todas las proposiciones económicas que no acompañen una memoria justificativa y pormenorizada con referencia a los precios y partidas donde se producen modificaciones a la baja respecto al precio de licitación en toda clase de procedimiento y sistemas de adjudicación de contratos de obras.

Con independencia de que tal exigencia pudiera afectar a datos que constituyen la esfera del secreto comercial, industrial y profesional de las empresas, lo cierto es que, en los términos en que se concibe entra en contradicción con la vigente legislación de contratos del Estado, de un lado, porque ésta no permite expresamente tal posibilidad con carácter general y de otro, y esta circunstancia debe considerarse significativa, por consagrarla expresamente para el supuesto de proposiciones incursas en presunción de temeridad, dado que el artículo 109 del Reglamento General de Contratación del Estado después de declarar que “se considerará, en principio, como desproporcionada o temeraria la baja de toda proposición cuyo porcentaje exceda en 10 unidades, por lo menos, a la media aritmética de los porcentajes de baja de todas las proposiciones presentadas” añade que ello se entiende “sin perjuicio de la facultad de órgano de contratación de apreciar, no obstante, previos los informes adecuados y la audiencia del adjudicatario, como susceptible de normal cumplimiento las respectivas proposiciones”. Obviamente la audiencia del adjudicatario -recuérdese que el precepto se refiere al adjudicatario provisional- no puede tener otro sentido y alcance que el permitirle justificar que su proposición, aún incursa en presunción de temeridad, es susceptible de cumplimiento, lo que, en definitiva, equivale a justificar, desde un punto de vista económico, las razones de que en la proposición se realice una oferta alejada, a la baja, del precio de licitación y ello para valorar la posibilidad de cumplimiento de la proposición no para rechazarla “ab initio”.

Por lo demás, este es el mismo criterio resultante, con mayor claridad si cabe, de las Directivas comunitarias sobre contratación pública, pues tratándose de ofertas anormalmente bajas, calificativo que se corresponde con nuestros términos de bajas temerarias o desproporcionadas, el artículo 30, apartado 4, de la Directiva 93/37/CEE, relativa a contratos de obras, establece que antes de rechazar las ofertas, el órgano de contratación solicitará por escrito, las precisiones que considere oportunas sobre la composición de la oferta y verificará esta composición teniendo en cuenta las explicaciones recibidas, pudiendo tomar en consideración las justificaciones referidas a la economía del proceso de construcción o las soluciones técnicas que se hayan adoptado a las condiciones

excepcionalmente favorables de que disfrute el licitador para la ejecución en las obras o a la originalidad del proyecto, precepto que en términos casi idénticos reproducen el artículo 27 de la Directiva 93/36/CEE, sobre contratos de suministro y el artículo 37 de la Directiva 92/50/CEE, sobre contratos de servicios, sin que, por otra parte, exista precepto alguno que permita el rechazo de proposiciones por falta de justificación de la oferta económica.

En definitiva, si la legislación de contratos del Estado, con el mismo criterio que las Directivas comunitarias sobre contratación pública, no permite expresamente que la falta de justificación de baja en relación con el precio de licitación se configure como causa de rechazo de la proposición y tal posibilidad se admite, para valorar la susceptibilidad de cumplimiento de tales proposiciones en los supuestos de bajas temerarias o desproporcionadas, resulta contradictorio con dicha legislación el contenido de la cláusula que se propone en el escrito de consulta, lo que se predica de cualquier procedimiento y modalidad de adjudicación del contrato de obras, dado que si bien la regulación de bajas temerarias se contempla en la vigente legislación de contratos del Estado dentro de la del contrato de obras adjudicado por subasta, resulta extensible también a los concursos según el artículo 36 de la Ley de Contratos del Estado, sobre todo con el carácter argumentativo con que ha sido utilizado en este informe.

3.- Con independencia de lo expuesto, conviene destacar las dificultades prácticas de aplicación de una cláusula como la propuesta, pues el efecto que se consagra en la misma -la inadmisión de la oferta económica- quedaría siempre al arbitrio del órgano de contratación, al no poder precisarse con criterios objetivos la concurrencia de la justificación de la baja de la proposición en relación con el precio de licitación, ya que en ciertos casos puede entenderse que las alegaciones genéricas (costes reducidos, soluciones técnicas, etc...) constituyen una verdadera justificación, carácter que puede ser negado en otros casos, quedando, en definitiva, afectado el principio de la actuación objetiva de la Administración, precisamente por la indeterminación que supone una cláusula como la propuesta.

CONCLUSIÓN:

Por lo expuesto, la Junta Consultiva de Contratación Administrativa entiende que la inclusión en los pliegos de cláusulas administrativa particulares de los contratos de obras de una cláusula que imponga la inadmisión de ofertas, cuando no se justifique la baja de licitación, contradice la legislación de contratos del Estado y presenta dificultades prácticas de aplicación.

**DICTAMEN DE LA JUNTA CONSULTIVA DE CONTRATACIÓN
ADMINISTRATIVA, DE 22 DE DICIEMBRE DE 1993.**

- * CONTRATACIÓN: OBRAS.
- SOBRE POSIBLE CONTRATACIÓN DE OBRAS DE LIMPIEZA Y REHABILITACIÓN DE EDIFICIOS PÚBLICOS.

D I C T A M E N

ANTECEDENTES:

1.- Por el Director General "Y" se dirige, en 21 de mayo de 1993, al Director General "Z" escrito del siguiente tenor literal:

"Se ha recibido en esta Dirección General una propuesta de la empresa "X", S.A. para la realización de obras de limpieza y rehabilitación de fachadas en inmuebles ocupados por servicios del Departamento. Estas obras se realizarán por cuenta de "X", S.A., sin gasto alguno para la Administración, bajo el patrocinio de empresas anunciadoras que contratarían directamente con esta Sociedad.

Con carácter previo a la consideración de los términos y condiciones en que pudiera formalizarse un contrato de estas características, esta Dirección General estima necesario conocer el juicio de ese Centro Directivo sobre la oportunidad de autorizar la utilización de instalaciones para obras en edificios de dominio público, ocupados por servicios del Departamento, para la colocación de anuncios publicitarios mediante la contraprestación que representa el importe total del gasto de la obra, que aportaría la Empresa gestora de la publicidad.

Igualmente, le ruego su información sobre la posible existencia de precedentes en relación con actuaciones de esta naturaleza que, al parecer, se vienen produciendo en el ámbito de la Administración Local, en obras realizadas en inmuebles de dominio público afectados a otros Organos de la Administración del Estado".

2.- La Dirección General del Patrimonio del Estado da traslado a esta Junta Consultiva de Contratación Administrativa del anterior escrito, realizando, a su vez, las siguientes consideraciones:

"Se adjunta escrito del Ministerio de Obras Públicas, Transportes y Medio Ambiente en el que manifiesta interés en conocer el criterio de esta Dirección General sobre



la posible contratación de obras de limpieza y rehabilitación de edificios públicos ocupados por servicios de ese Departamento, cuyo coste de ejecución sería nulo para la Administración del Estado al permitirse la colocación de anuncios publicitarios por una segunda empresa gestora de la publicidad, que asumiría dicho coste total como contraprestación a la publicidad autorizada.

Tras ser estudiada la consulta por el Grupo de Apoyo de la Junta Coordinadora de Edificios Administrativos, que consideró no era competencia de dicho órgano pronunciarse sobre el particular, esta Subdirección considera que el planteamiento del asunto debe ser conocido e informado con carácter general por ese Órgano consultivo, dada su clara y primordial incidencia en el régimen contractual que, dentro la vigente normativa, resulta aplicable a las peculiares circunstancias de ejecución de las obras y régimen económico del contrato, que, tal como se plantea, podría ser contrario al principio presupuestario de no afectación de ingresos a gastos.

Complementariamente a lo anteriormente expresado y por lo que afecta al ejercicio de las competencias demaniales de administración y conservación, que a cada Ministerio corresponde ejercer respecto a los edificios que le son afectados esta Subdirección General entiende que, la autorización administrativa que, en su caso, podría requerir la colocación de anuncios publicitarios y que el correspondiente pliego de cláusulas deberá prever, habría de tener en cuenta las características arquitectónicas y función representativa propia de este tipo de edificios públicos, lo que conlleva un conocimiento previo y conformidad por parte de cada Departamento a los elementos estéticos y contenido del mensaje publicitario.

Asimismo deberá quedar prevista la posible responsabilidad de la empresa en caso de incumplimiento de los términos de la autorización, así como el plazo de duración de la misma”.

CONSIDERACIONES:

1ª.- La cuestión básica que se suscita en el presente expediente es la de determinar si resulta jurídicamente factible la celebración por la Administración de un contrato de obras en el que el contratista no recibe prestación económica de la Administración, sino un tercero que satisface una determinada cantidad por la colocación de anuncios publicitarios en la obra.

Así delimitada la cuestión suscitada, resulta competencia de esta Junta Consultiva examinar exclusivamente los aspectos contractuales de tal cuestión, sin entrar a conocer, por tanto, de los restantes extremos apuntados en el escrito de la Dirección General de Administración y Servicios del entonces Ministerio de Obras Públicas y Transportes, cuales son los criterios de oportunidad de autorizar la colocación de anuncios publicitarios en las obras de edificios de dominio público y la existencia de precedentes, en el ámbito de la Administración Local, en relación con actuaciones de esta naturaleza.

2ª.- Desde el punto de vista estrictamente contractual dos son las objeciones fundamentales que pueden oponerse a la fórmula objeto de consulta, las cuales impiden que en este caso pueda justificarse dicha fórmula en el principio de libertad de pactos, dado

que si bien de los artículos 3 y 14 de la Ley de Contratos del Estado se desprende que la Administración pueda celebrar los contratos e introducir en los pliegos de cláusulas administrativas particulares los pactos y condiciones que estime conveniente, definidores de los derechos y obligaciones que asumirán las partes en el contrato, ello queda condicionado a que dichos contratos, pactos y condiciones no sean contrarios al ordenamiento jurídico.

Así, en primer lugar, el contrato en la fórmula propuesta, aparece en contradicción con el artículo 12 de la Ley de Contratos del Estado expresivo de que “los contratos tendrán siempre un precio cierto, que se expresará en moneda nacional y se abonará al empresario en función de la importancia real de la prestación efectuada y de conformidad con lo convenido”. En el supuesto que se somete a consulta –contratos de obras de limpieza y rehabilitación de edificios públicos– la exigencia del artículo 12 de la Ley de Contratos del Estado debe operar con toda rigurosidad, observándose por el contrario que la Administración no paga ningún precio al contratista, sino que éste se compensa económicamente –no se sabe si en su beneficio o en su perjuicio, aunque debe suponerse lo primero– con las cantidades que le abona un tercero, ajeno a la relación contractual –agencia de publicidad– con el beneficio que, a su vez, obtienen por la colocación de anuncios publicitarios. Ello supone una distorsión de la figura del contrato de obras en uno de sus elementos esenciales el pago del precio, que obliga a concluir que la fórmula propuesta se encuentra en contradicción con el artículo 12 de la Ley de Contratos del Estado.

En segundo lugar, además, con la fórmula propuesta se están infringiendo el principio presupuestario de no afectación de ingresos a gastos proclamado por el artículo 60 de la Ley General Presupuestaria, Texto Refundido, aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, porque, en definitiva, lo que se pretende y se consigue es que los ingresos procedentes de la colocación de anuncios publicitarios, se destinen a financiar el contrato de obras de limpieza y rehabilitación de edificios públicos.

3ª.- Desde el punto de vista jurídico contractual, la única solución posible que debe sustituir a la fórmula propuesta consiste, ajuicio de esta Junta Consultiva, en independizar las figuras que, por tener distinta naturaleza, deben existir independientemente en el campo jurídico y así, en el presente caso, la figura del contrato de obras para la limpieza y rehabilitación de edificios públicos debe instrumentarse como un verdadero contrato de obras con la obligación de la Administración de satisfacer el precio del contrato al contratista, sin perjuicio de los ingresos que, con independencia, la Administración pueda obtener de la colocación de anuncios publicitarios, que, sin ser competencia de esta Junta pronunciarse sobre ello, deberán articularse mediante la fórmula jurídica correcta, con toda probabilidad cánones, tasas o precios públicos que, con independencia de los impuestos, constituyen los ingresos públicos de la Administración.

CONCLUSIÓN:

Por lo expuesto, la Junta Consultiva de Contratación Administrativa entiende que no resulta ajustada a la legislación de contratos del Estado la fórmula propuesta por la Dirección General “Y” y que jurídicamente la citada fórmula ha de descomponerse en un contrato de obras de limpieza y rehabilitación de edificios públicos, abonando su precio la Administración al contratista y en la obtención de ingresos por la colocación de anuncios



publicitarios, a la que habrá de aplicar las normas específicas propias de la publicidad realizada por particulares en edificios públicos y de las cantidades, que por este concepto, deben ser satisfechas a la Administración.

**RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL,
DE 8 DE JULIO DE 1993, SOBRE EL TIPO DE GRAVAMEN DEL I.V.A.
APLICABLE A LAS CERTIFICACIONES DE OBRAS EXPEDIDAS.**

- MATERIAL: CONTRATACIÓN.
- ESPECIALIDAD: OBRAS.

En la Villa de Madrid, a 8 de julio de 1993.

En la reclamación económico-administrativa que pende de resolución ante este Tribunal Central, promovida por D. "X", en nombre y representación de "Y,S.A.", con N.I.F. número Z y domicilio a efectos de notificaciones en Málaga, sobre repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido practicada a la Consejería de Obras Públicas y Transportes de la Junta de Andalucía, cuantía de 221.118 pesetas.

RESULTANDO 1º: Que, en fecha 16 de julio de 1991, fue adjudicada a la hoy reclamante la ejecución de las obras correspondientes a "Proyecto Complementario nº 2 del de 100 viviendas en Vélez Málaga", y que en fecha 30 de octubre de 1991 fue expedida la certificación número 1 por importe de 8.255.054 Ptas. en la que se incluía la procedente repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido por un montante de 884.470 Ptas. como resultado de dividir el importe de la certificación por 1.12, al objeto de determinar el "precio cierto" (base imponible) y a dicha cifra aplicarle el tipo de gravamen del 12% el importe de la certificación fue abonado al reclamante el 8 de octubre de 1992.

RESULTANDO 2º: Que, con fecha 14 de octubre de 1992, la reclamante se dirigió al citado Organismo solicitando el abono de la cuota referencial correspondiente al incremento de tres puntos porcentuales en el tipo de gravamen del Impuesto (12% - 15%) al entender devengado éste en octubre de 1992, que con fecha 20 de octubre de 1992 y contra la falta de respuesta a la mencionada petición se interpuso ante este Tribunal reclamación económico-administrativa solicitando la declaración del derecho de la reclamante a obtener la citada cuota diferencial que cifraba en 221.118 pesetas.

RESULTANDO 3º: Que, puesto de manifiesto el expediente, en virtud de lo establecido en el Artículo 122.4 del Reglamento de Procedimiento de 20 de agosto de 1981, al reclamado, éste presentó escrito de alegaciones en el que recoge los criterios señalados por la Intervención General de la Junta de Andalucía en su Circular nº 2/92.

CONSIDERANDO 1º: Que a este Tribunal Central compete, por materia y cuantía conocer de la presente reclamación promovida en forma y plazo por persona con capacidad, legitimación y representación suficiente, todo ello a tenor de lo establecido en los artículos 3, 9 y 122 del vigente Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-



Administrativo, de 20 de agosto de 1981.

CONSIDERANDO 2º: Que la única cuestión a dilucidar consiste en determinar qué tipo de gravamen del I.V.A. procede aplicar a unas certificaciones de obra expedidas en 1991 pero abonadas en octubre de 1992, si el del 15%, como postula la parte actora, o, por el contrario, el del 12% como mantiene la parte reclamada.

CONSIDERANDO 3º: Que el **artículo 56** del Reglamento del impuesto, de 30 de octubre de 1985, dispone en su apartado tercero que el tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo: que el artículo, 23.1 del mismo Texto reglamentario establece que el Impuesto se devengará, en los supuestos de entregas de bienes, cuanto éstos se pongan en poder y posesión del adquirente, o bien cuando se efectúa conforme a la legislación que les sea aplicable, y, respecto de las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas explicitándose que en el supuesto de ejecuciones de obras con aportación de materiales el devengo se producirá cuando los bienes se pongan en posesión del dueño de la obra; que el número dos del citado precepto dispone que en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados **anteriores a la realización del hecho imponible de Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.**

CONSIDERANDO 4º: Que, de acuerdo con la remisión que el citado artículo 23.1 del Reglamento del impuesto realiza, a efectos de entender efectuada la entrega o puesta a disposición de los bienes, a la legislación específica que les sea aplicable, conviene citar aquí el artículo 142 del Decreto 3.410/75, de 23 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Contratos del Estado, el cual, refiriéndose al abono de certificaciones en el contrato de obras, dispone que: “El contratista tendrá derecho al abono de la obra que realmente ejecute con arreglo al precio convenido. A los efectos del pago la Administración expedirá mensualmente certificaciones que correspondan a la obra ejecutada durante dicho período de tiempo...,” y continúa: “Los abonos al contratista resultantes de las certificaciones expedidas tienen el concepto de **pagos a buena cuenta...**, y sin suponer en forma alguna aprobación y recepción de las obras que comprenda”: que de lo anterior se deduce **El carácter de pagos anticipados que tienen los abonos de las certificaciones** que se van expidiendo a lo largo de la ejecución de determinada obra pública, lo que, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 23, número 2, del Reglamento del Impuesto determina que el devengo del tributo, y en consecuencia el tipo de gravamen a aplicar, se produzca en el momento del pago de dichas certificaciones, no en el momento de la expedición, que, además, no supone “entrega” o “puesta a disposición” del dueño de la obra de la ejecutada.

CONSIDERANDO 5º: Que, de lo anterior, entiende este Tribunal que, procede estimar la presente reclamación y declarar que el tipo de gravamen del impuesto a aplicar en los supuestos en los que exista una diferencia de tipo entre el momento de la expedición de una certificación de obra pública y el del abono de la misma es el correspondiente a este último.

Este TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA, resolviendo la reclamación promovida por “Y,S.A.”, en asunto relacionado con repercusión del impuesto sobre el Valor Añadido a la Consejería de Obras Públicas y Transportes de la Junta de



Andalucía, ACUERDA: Estimar la reclamación y, de acuerdo con los fundamentos de la presente resolución, reconocer a la reclamante el derecho a percibir del citado Organismo el importe de la cuota impositivo diferencial reseñada.

INFORMES, DICTÁMENES Y SENTENCIAS

V. CONTRATACIÓN: SUMINISTROS

- V.1. Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía de 15 de octubre de 1993, sobre si una empresa contratista en un contrato de suministro ha acreditado o no el hallarse al corriente de sus obligaciones tributarias.

**INFORME DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA,
DE 15 DE OCTUBRE DE 1993, SOBRE SI UNA EMPRESA
CONTRATISTA EN UN CONTRATO DE SUMINISTRO HA ACREDITADO O
NO EL HALLARSE AL CORRIENTE DE SUS OBLIGACIONES
TRIBUTARIAS.**

- MATERIA: CONTRATACIÓN.
- ESPECIALIDAD: SUMINISTRO.

Ha tenido entrada en esta Intervención General su escrito de fecha 27 de septiembre de 1993 formulando consulta acerca de si en el expediente de Suministro de Bienes Homologados núm. CSHT-2/93, la empresa "X, S.A." ha acreditado o no el hallarse al corriente de sus obligaciones tributarias, requisito establecido en el artículo 9.8 de la Ley de Contratos del Estado.

En contestación a la Consulta planteada, se formulan las siguientes

CONSIDERACIONES

PRIMERA.- Los antecedentes del expediente son los que se exponen a continuación:

1º) Se ha tramitado en la Delegación Provincial de Sevilla de la Consejería de Trabajo el expediente de suministro de bienes homologados núm. CSHT-2/93, con propuesta de adjudicación provisional a favor de la empresa "X, S.A."

2º) Presentado el citado expediente en fase de "propuesta de AD" para su fiscalización, la Intervención Provincial lo fiscaliza con la siguiente observación: "Con anterioridad a la formalización del contrato, el adjudicatario deberá presentar la 1ª declaración trimestral del I.R.P.F. y del I.V.A., y el primer pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, todos ellos referidos al ejercicio 1993".

3º) La Delegación de Sevilla de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (A.E.A.T.) no expide certificaciones genéricas del cumplimiento de los requisitos establecidos en el R.D. 1462/1985, de 3 de julio, sino listados de cada uno de los documentos que una determinada empresa ha presentado en los 12 meses anteriores a su expedición.

En la certificación de la Delegación de la A.E.A.T. de Sevilla aportada al expediente, de fecha 4 de mayo de 1993, no consta como presentadas las declaraciones tributarias correspondientes al primer trimestre de I.V.A. (mod. 300), primer trimestre de retenciones



del I.R.P.F. (mod. 110) y primer pago a cuenta del impuesto de Sociedades (mod. 202). Esta circunstancia es la que se pone de manifiesto en la nota de observaciones de la intervención Provincial.

4º) Requerido por la Delegación Provincial de Trabajo la referida documentación a "X, S.A.", ésta presenta las declaraciones correspondientes al primer trimestre de I.V.A. y primer trimestre de retenciones del I.R.P.F.

Respecto a la declaración del primer pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, la citada empresa argumenta la no obligatoriedad de su presentación, ya que, según consta en sus Estatutos, su ejercicio social comprende desde el día 1 de septiembre de cada año hasta el 31 de agosto del año siguiente, y su último ejercicio, cerrado con fecha 31/8/92, arrojó una base imponible negativa. De ambas circunstancias tienen constancia fehaciente la Delegación Provincial de Trabajo.

5º) Por otro lado, la Delegación de Sevilla de la A.E.A.T., en fecha 19/7/93, ha requerido a "X, S.A.", en trámite de audiencia, la presentación del citado pago a cuenta, con el apercibimiento de, en caso contrario, practicar liquidación provisional del mismo. Se aporta fotocopia del citado requerimiento.

Ante este requerimiento, el administrador de la empresa "X, S.A." presenta en fecha 8 de septiembre de 1993 escrito ante la Delegación de la A.E.A.T. en el que alega, por las razones anteriormente expuestas, la no obligatoriedad de su presentación. Igualmente, se aporta al expediente copia de este escrito.

6º) A la vista de lo anterior, la Delegación Provincial de Trabajo de Sevilla, mediante escrito de fecha 27 de septiembre de 1993, formula Consulta ante esta Intervención General solicitando su pronunciamiento en torno al tema, al objeto de la formalización del contrato de suministro, lo que da lugar al presente trámite.

En dicho escrito, manifiesta la citada Delegación Provincial que "presuntamente, las alegaciones expuestas por "X, S.A.", son ciertas, por lo que la actuación que cabe esperar de la A.E.A.T. es la no liquidación provisional del referido pago a cuenta, y, en todo caso, la expedición de un nuevo listado de obligaciones tributarias presentadas por el contribuyente, pero no una certificación de no obligación de presentación de un determinado pago a cuenta que no es exigible, ya que, si lo fuera, se practicaría la liquidación provisional por parte de la A.E.A.T."

SEGUNDA.- La cuestión objeto de la consulta se centra en determinar si la entidad "X, S.A." se encuentra incurso en la prohibición de contratar prevista en el artículo 9.8 de la Ley de Contratos del Estado (L.C.E.) y el artículo 23.8 del Reglamento de Contratación del Estado (R.G.C.E.), esto es, "no hallarse al corriente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias (...) impuestas por las disposiciones vigentes"; en concreto, si la no presentación del primer pago a cuenta por el Impuesto de Sociedades del ejercicio de 1993 supone que la entidad "X, S.A." no se halla al corriente del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y, por tanto, no puede celebrar contratos con la Administración Pública.

Y ello, como consecuencia de las dudas surgidas a la vista de, por una parte, los documentos expedidos por la Delegación de Sevilla de la A.E.A.T. (el certificado que no

incluye entre las declaraciones presentadas el primer pago del Impuesto de Sociedades del ejercicio de 1993 y el escrito requiriendo a la empresa el citado pago) de los que podría deducirse el incumplimiento de su obligación tributaria, y, por otra parte, las alegaciones formuladas por "X, S.A." en las que se impugna tal incumplimiento.

TERCERA.- El artículo 23 ter del R.G.C.E., que desarrolla a los artículos 9.8 de la L.C.E. y 32.8 del R.G.C.E., dice lo siguiente:

"A efectos de la prohibición de contratar comprendida en el artículo 23, apartado 8, de este Reglamento, se entenderá que las empresas están al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias cuando, en su caso, concurren las siguientes circunstancias;

(...)

b).- Haber presentado las declaraciones y, en su caso, efectuado el ingreso del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades, de los pagos a cuenta o fraccionados o de las retenciones a cuenta de ambos y del Impuesto sobre el Valor Añadido, o del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas en Canarias, Ceuta y Melilla".

Añade el precepto que los licitadores podrán acreditar esta circunstancia "mediante declaración expresa responsable".

Y en sus dos últimos incisos dispone este artículo 23 ter del R.G.C.E. que, cuando el contrato se adjudique por subasta, "el adjudicatario deberá presentar al órgano de contratación, antes de la adjudicación definitiva, los documentos que acrediten el cumplimiento de la circunstancias mencionadas", y, en los restantes supuestos de adjudicación, "los órganos de contratación deberán requerir a los empresarios que, a su juicio, puedan resultar adjudicatarios, la presentación de dichos documentos".

CUARTA.- En el expediente objeto del presente examen, la empresa "X, S.A.", ha presentado las declaraciones trimestrales correspondientes a las retenciones del I.R.P.F. y al I.V.A.; sin embargo, no ha presentado el primer pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades de la anualidad de 1993.

En el certificado de fecha 4/5/93 expedido por la Delegación de Sevilla de la A.E.A.T., consta que "X, S.A." no ha presentado la declaración del primer pago a cuenta de 1993 del Impuesto de Sociedades, pero tampoco consta que esté obligado a dicha presentación. No obstante, en el requerimiento de la fecha 19/7/93 que se hace a la empresa se le dice expresamente que "está obligado a presentar declaración por el modelo 202, pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades".

Así pues, a la vista de estas circunstancias y de la literalidad del artículo 23 ter del R.G.C.E., se podría concluir que "X, S.A." no está al corriente de sus obligaciones tributarias, y, por tanto incurre en prohibición para contratar.

Sin embargo, hay que tener presente que, frente al requerimiento de la A.E.A.T., el representante de la entidad "X, S.A." en fecha 8/9/93 presenta escrito argumentando que dicha empresa no está obligada a presentar la declaración del pago a cuenta del Impuesto



de Sociedades (mod. 202). Y no consta en el expediente que por la A.E.A.T. se haya contestado a dicho escrito.

De todo lo anterior se desprende que la cuestión es, cuando menos, dudosa.

QUINTA.- No corresponde al órgano de contratación (la Delegación Provincial de Trabajo que formula la consulta), ni a este Centro Directivo, determinar si "X, S.A." está obligada o no, conforme a la legislación tributaria, a presentar la declaración del pago a cuenta del primer plazo del Impuesto de Sociedades en 1993.

Distinto será si en el certificado de la Delegación de la A.E.A.T. se manifestara expresamente que "X, S.A." no está al corriente en la presentación de sus declaraciones tributarias, o bien si la citada entidad no hubiera presentado escrito de alegaciones frente al requerimiento de dicha Delegación. En estos casos, el órgano contratante tendría datos suficientes para considerar que "X, S.A." no se encuentra al corriente de sus obligaciones tributarias, y, por lo tanto, no puede contratar con la Administración.

Como afirma la Junta Consultiva de Contratación Administrativa, en su informe 13/92, de 7 de Mayo de 1992, en contestación a una consulta formulada acerca de la aplicación del requisito de estar al corriente del pago de las obligaciones de la Seguridad Social (cuestión análoga a la planteada en el presente expediente), "los órganos de contratación no son los encargados de velar por el cumplimiento de las obligaciones de la Seguridad Social, como tampoco de las tributarias, sino que su papel se limita al ejercicio de un mero control formal que se ejerce sobre la base de la documentación expedida por otros órganos, sin que la legislación de contratos del Estado pueda imponer ni los requisitos, estructura y formato de esta documentación, ni mucho menos realizar calificaciones jurídicas de su contenido, concretamente en el caso sometido a consulta, si las impugnaciones o recursos obligan a no ingresar los débitos y, en caso afirmativo, si han concurrido los requisitos legales para dispensar de los mismos, cuestiones todas ellas que, atribuidas a los múltiples órganos de contratación, implicarían una complejidad excesiva de los procedimientos de contratación que, o bien no podría ser resuelta, o lo sería con graves y serias dilaciones en perjuicio del interés público".

SEXTA.- En base a las consideraciones anteriores, y en contestación a la consulta formulada, este Centro Directivo considera que no constan en el expediente datos suficientes que permitan al órgano contratante considerar que la entidad "X, S.A." se encuentra incurso en la prohibición para contratar del art. 9.8 de la L.C.E.

A mayor abundamiento, se ha de tener presente que la norma contenida en los artículos 9.8 de la L.C.E. y 23.8 del R.G.C.E. tienen como fin el garantizar los derechos de la Hacienda Pública y de la Seguridad Social, por lo que los certificados expedidos por los órganos de ambas que acrediten el hecho de que una persona o entidad está o no al corriente de sus respectivas obligaciones con las mismas han de reunir los datos suficiente que permitan a los órganos de contratación constatar de forma clara el cumplimiento de los citados preceptos; si, como sucede en el expediente objeto del presente dictamen, el certificado expedido no permite dicha constatación de forma concluyente, no corresponde al órgano contratante entrar en un detallado examen de la normativa sustantiva reguladora de la materia a fin de comprobar el cumplimiento de la misma, función propia de los órganos de la Hacienda Pública y de la Seguridad Social, que son los primeros interesados en acreditar su cumplimiento o incumplimiento por parte de la persona o entidad que pretende contratar con la Administración.

INFORMES, DICTÁMENES Y SENTENCIAS

VI. GASTOS EN GENERAL

- VI.1 Resolución de discrepancia de la Intervención General de la Junta de Andalucía de 11 de noviembre de 1993, sobre criterios diferenciadores entre gastos corrientes y gastos de inversión.
- VI.2. Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 22 de noviembre de 1993, sobre justificación de gastos de inscripción o matrícula por asistencia a cursos o seminarios.
- VI.3. Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 24 de noviembre de 1993, sobre correcta imputación presupuestaria de las ayudas para la realización de proyectos de actividades culturales y deportivas por alumnos de Centros docentes Públicos.
- VI.4. Resolución de discrepancia de la Intervención General de la Junta de Andalucía de 16 de diciembre de 1993, sobre criterios diferenciadores entre inversión nueva e inversión de reposición.
- VI.5. Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 28 de diciembre de 1993, en relación con diversas cuestiones sobre imputación presupuestaria e informes preceptivos que deben configurar los expedientes de contratación de adquisición centralizada de bienes.
- VI.6. Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía de 29 de diciembre de 1993, sobre criterios diferenciadores entre subvenciones y transferencias.
- VI.7. Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía de 11 de enero de 1994, sobre las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el I.V.A.

RESOLUCIÓN DE DISCREPANCIA DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, DE 11 DE NOVIEMBRE DE 1993.

* GASTOS EN GENERAL.

- CRITERIOS DIFERENCIADORES ENTRE GASTOS CORRIENTES Y GASTOS DE INVERSIÓN.

Se ha recibido en esta Intervención General expediente en el que se plantea discrepancia por el Delegado Provincial de la Consejería de Cultura y Medio Ambiente en Córdoba frente a la nota de reparos de la Intervención Provincial, relativa a la correcta imputación presupuestaria del gasto correspondiente al expediente "III Jornadas sobre Madina Al-Zahra. El planeamiento especial de la Zona Arqueológica", por importe de 5.000.000 de pesetas.

De la documentación que se aporta, se deducen los siguientes

A N T E C E D E N T E S

PRIMERO.- En fecha 18 de octubre de 1993, el Interventor Provincial indicaba, en su nota de reparos nº 32/93/A, que la imputación presupuestaria del gasto al subconcepto económico 603.00 "Proyectos de inversión nueva. Inversiones de bienes culturales", del programa 35A "Bienes Culturales" del Proyecto de inversión 1562 "Protección del Patrimonio Histórico" es inadecuada a la naturaleza del gasto y que el subconcepto económico correcto es el 226.06 "Reuniones y Conferencias".

El razonamiento de la Intervención Provincial para rechazar la imputación al subconcepto 603.00 discurre en los siguientes términos:

"Dada la generalidad con la que el Presupuesto prevé los gastos imputables al Capítulo VI, así como la referida posibilidad de que se puedan recoger en el mismo gastos de bienes inmateriales o no inventariables en el patrimonio físico de la Comunidad y el hecho de que la Dirección General de Presupuestos no haya destinado en este caso (como hace en otros proyectos de inversión ejemplo 0971 a 0981), los créditos del concepto 603 a gastos para adquisición de inmovilizado inmaterial ni "se haya acordado por la citada Dirección General (como se prevé en la Orden de 28 de marzo de 1989), la inclusión de los mismos como inversión en lugar de como gastos corrientes, llevan a esta Intervención provincial a la conclusión de que los gastos del expediente de referencia no son susceptibles de imputación al Capítulo VI, sino que deberían serlo al concepto 226.06 "Reuniones y Conferencias".



SEGUNDO.- Por su parte, el Delegado Provincial de la Consejería de Cultura y Medio Ambiente en Córdoba, no conforme con la nota de reparos, emite informe de disconformidad contra los mismo y solicita su rectificación por parte de esta Intervención General, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13 del Reglamento de Intervención de la Junta de Andalucía, aprobado por Decreto 149/1988, de 5 de abril.

En el informe por el que disiente de la nota de reparos, alega lo siguiente:

1) La Memoria justificativa de las Jornadas expresa como objetivo básico el del acercamiento a la planificación de las acciones a realizar en los próximos años en el marco del Plan Especial de Madinat Al-Zahra, lo que resalta claramente el espíritu inversor que subyace en ellos, si bien –lógicamente– sobre bienes inmateriales.

2) La Delegación Provincial se ve compelida por imperativo legal a efectuar dicha imputación presupuestaria, ya que en el Anexo de Inversiones del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para 1993, el subconcepto 603.00 “Proyectos de inversión nueva. Inversiones en bienes culturales”, del programa 35A “Bienes Culturales”, del Proyecto de Inversión 1562 “Protección del Patrimonio Histórico” aparece recogido sin provincializar.

De los antecedentes expuestos, se desprende que no existe discrepancia en cuanto a la posibilidad de imputar al capítulo VI las inversiones de bienes inmateriales o no inventariables, ya que tanto el Interventor como el Delegado admiten esta posibilidad recogida en la Orden de 28 de marzo de 1989 por la que se dictan normas para la elaboración del presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para 1990, aplicable al presente ejercicio en virtud de lo dispuesto en el apartado 4.2.3. de la orden de 30 de marzo de 1992, por la que se dictan normas para la elaboración del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para 1993.

Por contra, existe discrepancia en cuanto, al significado que hay que atribuir al hecho –según la Intervención Provincial– de que la Dirección General de Presupuestos no haya destinado en este caso (como hace en otros proyectos de inversión ejemplo: 0971 a 0981) los créditos del concepto 603, a gastos para adquisición de inmovilizado inmaterial ni se haya acordado por la citada Dirección General la inclusión de los mismos como inversión en vez de como gasto corriente.

Del anterior razonamiento, se desprende que la indicada Intervención no hubiese emitido nota de reparo si, en el Anexo de Inversiones del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para 1993, el Proyecto 1562 se hubiese denominado “Programa de Protección del Patrimonio Histórico”, seguido de la expresión “cursos de formación”, “Reuniones”, o cualquier otra expresión añadida que, sacada del contexto, suponga un gasto en bienes corrientes.

A la vista de lo expuesto, este Centro estima oportuno formular las siguientes

C O N S I D E R A C I O N E S

PRIMERA.- Como regla, es la clasificación económica, integrada por el Capítulo, Concepto y Subconcepto, en su caso, la que debe tenerse en cuenta en el momento de

imputar un gasto conforme a su naturaleza económica, más que la denominación de un determinado proyecto de inversión.

SEGUNDA.- No obstante lo anterior, hay que tener en cuenta que junto a los proyectos de inversión que suponen una clara incorporación de inmovilizado material al Patrimonio de la Comunidad Autónoma, en el Capítulo VI “Inversiones Reales” se da cabida a la consideración de inversiones o gastos realizados en bienes inmateriales o no inventariables en el patrimonio físico de la Comunidad, siendo en estos supuestos controvertida en muchas ocasiones la imputación presupuestaria y resultando necesaria, la mayoría de las veces, acuerdo previo de la Dirección General de Presupuestos y la definición en el Anexo de Inversiones.

TERCERA.- En los anteriores supuestos, resulta frecuente que los diferentes programas de inversión incluyan gastos de muy diversa naturaleza, gastos que aisladamente habrían de imputarse a distintos capítulos del Presupuesto incluidos los denominados “gastos corrientes”. En tales casos, es criterio mantenido por esta Intervención General que con cargo al Capítulo VI se pueden incluir gastos propios del Capítulo II, pero directamente vinculados con gastos de inversión, siempre que el global de tales gastos se incluya en un mismo proyecto de inversión.

En el presente caso, las distintas partidas que integran el presupuesto del expediente de contratación: honorarios, alojamiento, manutención y transporte a conferenciantes y participantes, así como otros gastos que aisladamente deberían imputarse al Capítulo II, parecen estar en clara conexión con la finalidad pretendida de invertir en la protección del patrimonio histórico. Ello a pesar de que la denominación del Proyecto, en el anexo de inversiones, no sea tan explícita en este proyecto como lo es en otros cuyo ejemplo se pone por la Intervención Provincial (Proyectos 0971 a 0981).

En consecuencia, este Centro Fiscal, en base a las consideraciones expuestas y de acuerdo con lo establecido en el artículo 13 del Reglamento de Intervención de la Junta de Andalucía.

R E S U E L V E

Rectificar la nota de reparos de la Intervención Provincial nº 32/93/A en el sentido de considerar el gasto derivado del expediente “III Jornadas sobre Madinat Al-Zahra. El Planeamiento especial de la Zona Arqueológica” como susceptible de imputación presupuestaria al subconcepto 603.00, programa 35A y Proyecto de inversión nº 1562.

INFORME DE LA INTERVENCIÓN DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, DE 22 DE NOVIEMBRE DE 1993.

* GASTOS EN GENERAL.

- JUSTIFICACIÓN DE GASTOS DE INSCRIPCIÓN O MATRÍCULA POR ASISTENCIA A CURSOS O SEMINARIOS.

Se ha recibido en esta Intervención General, solicitud de informe acerca de la justificación de los gastos de inscripción o matrícula por asistencia a cursos, seminarios, etc.

En concreto, se pregunta sobre qué debe entenderse por “recibo correspondiente” en el contexto de la Instrucción primera de la Circular 2/93, Conjunta de la Dirección General de Presupuestos y de la Intervención de la Junta de Andalucía, de 11 de mayo, sobre criterios para la tramitación e imputación presupuestaria de los gastos ocasionados por las actividades de formación del personal de la Junta de Andalucía.

En relación con la cuestión, se informa lo siguiente:

En el texto de la instrucción primera citada, se expresa textualmente:

“Los gastos de inscripción o matrícula por asistencia a cursos, seminarios, etc., tanto si se abonan al funcionario interesado, como directamente a la persona o entidad que los imparte u organiza, se imputarán a los subconceptos 162.00 y 163.00 de cada uno de los Programas y Secciones presupuestarias, justificándose mediante la factura o recibo correspondiente”.

Del texto transcrito, se desprende:

a) La exigencia de factura, cuando se trate de abonar a empresas o a profesionales (empresarios o no) que impartan u organicen los cursos.

La exigencia de factura resulta amparada en el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, en los supuestos a que la factura le es solicitada.

b) La exigencia de recibo, cuando los abonos se realicen a los funcionarios interesados en recibir cursos.

El recibo, como alternativa a la factura, constituye documento justificativo suficiente,



ya que a los funcionarios no puede exigírseles el deber de expedir o entregar facturas según el citado R.D. 2402/85.

El recibo, si además existe causa, tiene la validez de probar o acreditar el derecho del acreedor.

En definitiva, así como la expedición y entrega de facturas suelen solicitarse de los empresarios o profesionales bien para deducirse el I.V.A. soportado o bien para acreditar el pago y posterior derecho de crédito frente a un deudor; los recibos se solicitan sólo al último de los efectos.

Por ello, por "recibo correspondiente", en el contexto de la instrucción primera de la Circular 2/93, debe entenderse cualquier documento suficientemente acreditativo del derecho del acreedor.

Ahora bien, en el escrito en el que se formula la consulta se propone, equiparándolo al recibo, la orden de transferencia cursada bien por el interesado, bien directamente por la Administración.

Sobre este particular, la opinión de este Centro es admitir la equiparación al recibo de las órdenes de transferencia, siempre que quede acreditada la materialización del pago a la persona o entidad que impartirá u organizará los cursos.

Al margen de los justificantes del pago, ya analizados, se pregunta sobre la instrucción de estos expedientes de gasto, en el sentido de cuales son los documentos necesarios o suficientes para su tramitación y en particular si es imprescindible una Memoria justificativa del gasto.

Sobre esta cuestión, este Centro entiende que la utilidad de la memoria consiste en la clara identificación del objeto y naturaleza del gasto, por ello si en el expediente obrase cualquier otro documento que cumpla esta finalidad debe admitirse como sustitutivo de la Memoria. Por contra, si los documentos no la cumplieren, ajuicio del órgano Interventor, éste resulta habilitado por el artículo 80.2.b) de la Ley General de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía para solicitar los informes, antecedentes y documentos precisos para el mejor ejercicio de su función.

En conclusión, podrían entenderse como documentos configuradores de un expediente de asistencia a cursos o seminarios los siguientes:

- 1.- Impreso de solicitud en el que se incluyan todos los datos necesarios para identificar el objeto y naturaleza del gasto, así como la autorización correspondiente.
- 2.- Certificado de asistencia.
- 3.- Justificante del pago en forma de factura, recibo u orden de transferencia siempre que se acredite el derecho del acreedor.

INFORME DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, DE 24 DE NOVIEMBRE DE 1993.

* GASTOS EN GENERAL.

- CORRECTA IMPUTACIÓN PRESUPUESTARIA EN LAS AYUDAS: PARA LA REALIZACIÓN DE PROYECTOS DE ACTIVIDADES CULTURALES Y DEPORTIVAS POR ALUMNOS DE LOS CENTROS DOCENTES PÚBLICOS.

Se ha recibido en esta Intervención General, oficio nº 3864, de fecha 17 de los corrientes, de la Dirección General de Ordenación Educativa y Formación Profesional, en el que plantea la problemática en relación con la Orden de la Consejería de Educación y Ciencia de 15 de marzo de 1993, por la que se convocan ayudas para la realización de proyectos de actividades culturales y deportivas por alumnos y alumnas de los Centros Docentes Públicos, a excepción de los Centros para la Educación de Adultos y de los Universitarios de la Comunidad Autónoma de Andalucía, exponiendo que las referidas ayudas dada la naturaleza de las mismas, tendrían el carácter de gastos de funcionamiento con independencia de que en los créditos para 1994 este crédito apareciera incluido en el Capítulo IV, en cuyo caso se plantearía una modificación presupuestaria para pasar dicho crédito al Capítulo II.

Finaliza el escrito solicitando de este Centro que se arbitren las medidas oportunas para que por las Intervenciones Provinciales se facilite la tramitación de los documentos contables destinados a la remisión de las cantidades a los Centro Públicos seleccionados como si del Capítulo II gastos de funcionamiento se tratara.

En relación con lo anteriormente expuesto este Centro fiscal estima conveniente efectuar la siguiente consideración: Nos encontramos ante un gasto destinado a la realización por centros públicos docentes no universitarios de actividades culturales y deportivas, siendo su habitual imputación presupuestaria al Servicio 03 "Otros servicios y centros". Subconcepto 480.01 "Transferencias a familias e instituciones sin fin de lucro para la realización de actividades extraescolares y de investigación". Programa 32A "Educación preescolar y EGB". Pues bien, teniendo en cuenta que los gestores reales de dichos gastos son tanto los Centros Públicos docentes no universitarios como los de titularidad privada, y que su destino lo constituyen las actividades culturales y deportivas propias de dichos centros, habría que efectuar la siguientes distinción:

a) Si se tratase de actividades propias de Centros de carácter público, estaríamos ante auténticos gastos de funcionamiento de los mismos y, por tanto, su financiación debería presupuestarse en el Capítulo II.



b) Si, por el contrario, se tratase de actividades propias de Centros de titularidad privada, nos encontraríamos ante subvenciones a los mismos y, en consecuencia, su actual presupuestación (480.01) sería correcta.

En base a la anterior consideración, formulamos las siguientes conclusiones:

1ª.- Nos encontramos, realmente, ante gastos de funcionamiento de centros escolares del Capítulo II que se encuentran presupuestados, de una forma inadecuada, en el Capítulo IV.

2ª.- Por tanto, el régimen jurídico de estos gastos ha de venir determinado por su auténtica naturaleza presupuestaria, con independencia de su actual presupuestación. Consecuentemente, les será de aplicación la norma de los gastos de funcionamiento de Centros, no la de subvenciones.

3ª.- Todo lo anterior conlleva:

- a) La admisibilidad de estos gastos por su actual presupuestación, atendiendo al grado de ejecución del presupuesto del presente ejercicio y habida cuenta que, de no ser así, debería procederse a tramitar las oportunas transferencias de créditos que tienen como fecha límite el 30 de noviembre según establece en su punto 6 la Orden de 26 de octubre de 1993, sobre cierre del ejercicio presupuestario de 1993, lo que podría redundar en perjuicio del servicio público afectado.
- b) La necesidad de que el próximo ejercicio se tramiten como gastos del Capítulo II, debiendo llevar a efecto las modificaciones presupuestarias que fueren necesarias.

RESOLUCIÓN DE DISCREPANCIA DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, DE 16 DE DICIEMBRE DE 1993.

* GASTOS EN GENERAL.

- SOBRE CRITERIOS DIFERENCIADORES ENTRE INVERSIÓN NUEVA E INVERSIÓN DE REPOSICIÓN.

Se ha recibido en esta Intervención General, escrito del Interventor Provincial de Córdoba acompañando dos discrepancias formuladas por el Delegado Provincial de la Consejería de Agricultura y Pesca, frente a las notas de reparos números 40/93/A y 41/93/A de la citada Intervención Provincial relativas a los siguientes expedientes que, dada la identidad sustancial entre ambos y en razón a la similitud de las consideraciones que han de ser tenidas en cuenta para resolución de las discrepancias formuladas, se acumulan en el presente trámite procedimental, de conformidad con lo que dispone el artículo 73 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común:

A) Expediente: OB/01/93

Documento contable: Propuesta de A.

Aplicación presupuestaria: 01.15.31.01.14.62805.61A.7.

Importe: 1.697.554 pesetas.

Objeto: Gasto correspondiente al acondicionamiento de la Oficina Comarcal Agraria (O.C.A.) de Priego de Córdoba.

B) Expediente OB/02/93.

Documento contable: Propuesta de A.

Aplicación presupuestaria: 01.15.31.01.14.62805.61A.7.

Importe: 1.371.458 pesetas.

Objeto: Gasto correspondiente al acondicionamiento de la (O.C.A.) de Baena (Córdoba).

A la vista de la documentación aportada, se deducen los siguientes:

ANTECEDENTES

PRIMERO.- La Delegación Provincial de la Consejería de Agricultura y Pesca en Córdoba, mediante dos distintas comunicaciones de fecha ambas 07.10.93, remitió a la Intervención Provincial de la Consejería de Economía y Hacienda sendos expedientes de gasto, para su respectiva fiscalización previa, cuyos detalles se especifican en el



comienzo del presente escrito componiéndose cada uno de ellos de la siguiente documentación administrativa:

- Memoria Justificativa.
- Pliego de Prescripciones Técnicas.
- Acuerdo de Iniciación.
- Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares.
- Informe Jurídico al Pliego.
- Propuesta A de gasto.

SEGUNDO.- Recibidos los dos anteriores expedientes en la Intervención Provincial, esta fórmula contra los mismos sendas notas de reparos de fecha 23 de noviembre de 1993 a las que sirven de base los siguientes motivos:

a.- Los expedientes referenciados se imputan al concepto 628.05 "Proyectos de Inversión Nueva. Otro inmovilizado material. Desarrollo Rural", del Programa 61A "Reforma de las estructuras Agrarias y desarrollo rural", del proyecto de inversión 1828 "Desarrollo Rural", correspondiente a los créditos del Instituto Andaluz de Reforma Agraria (I.A.R.A.).

b.- Del análisis de las distintas partidas que integran el presupuesto de las respectivas obras, se observa que las actuaciones a realizar (adaptación y modificación de la instalación eléctrica, construcción de tabiques divisorios, colocación de puertas y pinturas) no pueden ser consideradas de "Inversión Nueva".

c.- En consecuencia, el crédito al que se pretende imputar el gasto propuesto no es adecuado a la naturaleza de éste último.

TERCERO.- Frente a las dos anteriores notas de reparo, el Delegado Provincial en Córdoba de la Consejería de Agricultura y Pesca formula sendas discrepancias, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13 del Reglamento de Intervención de la Junta de Andalucía (R.I.J.A.), por considerar que ambos expedientes tienen por objeto, no la reforma de unas Oficinas Comarcales Agrarias ya existentes, sino la intervención "ex novo" en una edificación destinada, en cualquier caso, a otros usos diferentes.

El gasto, se aduce por el discrepante, se ha imputado adecuadamente al concepto 628.05 "Proyectos de Inversión Nueva" ya que el mismo no se pudo incluir dentro de los créditos destinados a una Inversión de Reposición, por cuanto no se está proyectando obras de reforma en una (O.C.A.) preexistente en el inmueble, sino que deben ser considerado como de Inversión Nueva, con lo cual se da lugar a la instalación de una (O.C.A.) de nueva creación e inexistente hasta la fecha en las edificaciones donde se pretenden ubicar.

A la vista de lo expuesto, esta Intervención General estima oportuno formular las siguientes

C O N S I D E R A C I O N E S

PRIMERA.- La única cuestión sobre la que se debe centrar el presente expediente de discrepancia, es la distinta consideración que, para el órgano gestor y la Intervención actuante, suscitan las obras proyectadas. Así, mientras la Delegación Provincial de la

Consejería de Agricultura y Pesca entiende que se trata de obras de inversión nueva, el órgano interventor las considera, por el contrario, como obras de inversión de reposición.

Nos encontramos, en definitiva, ante una sola cuestión: ¿qué debe entenderse por “Proyecto de Inversión Nueva”, según la terminología empleada en la descripción de los créditos del estado de gastos de presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía?

SEGUNDA.- Como ocurre en otros muchos conceptos recogidos en la clasificación económica presupuestaria, no podemos encontrar, ni en las órdenes anuales que disciplinan la confección del presupuesto, ni tampoco en la propia Ley del Presupuesto, ninguna definición conceptual que clarifique los concretos gastos que deban ser imputados a la aplicación presupuestaria “Inversión Nueva”. Estamos, pues, ante una descripción económica de una dotación presupuestaria que, en una primera consideración, podría admitir diversas interpretaciones en cuanto a su concreto significado. Más concretamente y atendiendo a las respectivas alegaciones formuladas por el órgano interventor y el gestor del expediente, cabrían estas dos posibles interpretaciones:

a.- La “Inversión Nueva” puede recoger todos aquellos gastos derivados de un nuevo destino que se le confiera a cualquier inmueble. Aquí, el calificativo de “nuevo” se atribuye, no al inmueble en sí, sino a su destino.

b.- La “Inversión Nueva” sólo puede atribuirse a aquellos gastos derivados de la construcción (“obras de primer establecimiento”, en la terminología utilizada por el artículo 57 del R.C.E.) o adquisición, de bienes inmuebles. En este caso, el atributo “nuevo” sólo puede predicarse del inmueble en sí que va a ser incorporado al inventario de la Comunidad Autónoma.

TERCERA.- A pesar de admitir que nos encontramos ante una aplicación presupuestaria equívoca, no es conveniente mantener la indeterminación en cuanto a los gastos que deben imputarse a la misma. Se hace necesario, por tanto, optar por una de las interpretaciones planteadas y descartar, por inadecuada, la otra.

En este sentido, es criterio de esta Intervención General que la aplicación presupuestaria “proyectos de Inversión Nueva” debe ir destinada a sufragar aquellos gastos que, cuando se trate de obras sobre bienes inmuebles, deben sólo referirse a las de primer establecimiento. Con esta interpretación se supera el principal inconveniente que encontramos en la consideración del “nuevo destino de un edificio” como “Inversión Nueva”: se resta virtualidad diferenciadora a ésta última clasificación y, de esta forma, se contribuye a su confusión con las inversiones de reposición. Piénsese, por ejemplo, que con este criterio, las obras de reposición de portaje de un edificio, que debería imputarse a una aplicación de “inversión de reposición”, podríamos considerarlas como tal inversión de reposición y, al mismo tiempo, como inversión nueva, si tal reposición se llevase a cabo con motivo de un destino novedoso que se le fuere a atribuir al edificio en cuestión.

De las anteriores consideraciones se puede extraer una clara conclusión: aunque una inversión consistente en la adecuación o acondicionamiento de un edificio para la creación de una Oficina Comarcal Agraria pudiese, en una primera consideración teórica, tener un tratamiento de inversión nueva, no es ésta su adecuada imputación presupuestaria, pues no contribuye a la creación de un nuevo edificio, sino al cambio de su destino.



En consecuencia, este Centro Directivo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 13 de R.I.J.A., aprobado por Decreto 149/1988, de 5 de abril, y en unidad de acto:

R E S U E L V E

Ratificar las notas de reparos de la Intervención Provincial de Córdoba rimeros 40/93/A y 41/93/A en cuanto a la inadecuada imputación de los gastos derivados del acondicionamiento de las oficinas comarcales Agrarias de Priego y Baena, ya que no se tratan de proyectos de inversión nueva.

Asimismo, se recuerda que, de no estar conforme con la presente Resolución y de conformidad con lo dispuesto en los artículo 84.1 de la Ley General de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía y 13 del R.I.J.A., la Delegación Provincial de la Consejería de Agricultura y Pesca podrá trasladar las actuaciones a la Comisión General de Viceconsejeros para su definitiva resolución, comunicándolo al Consejero de Economía y Hacienda en la forma prevista en el artículo 10 del mencionado R.I.J.A.

RESOLUCIÓN DE DISCREPANCIA DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, DE 28 DE DICIEMBRE DE 1993.

* GASTOS EN GENERAL.

- DIVERSAS CUESTIONES SOBRE IMPUTACIÓN PRESUPUESTARIA E INFORMES PRECEPTIVOS QUE DEBEN CONFIGURAR LOS EXPEDIENTES DE CONTRATACIÓN DE ADQUISICIÓN CENTRALIZADA DE BIENES.

Se ha recibido en esta Intervención General, escrito del Delegado Provincial de la Consejería de Trabajo en Córdoba en el que se formula discrepancia frente a siete notas de reparos, números 44 a 50/93/A, de la Delegación Provincial en la Consejería de Economía y Hacienda en Córdoba, relativas a la imputación presupuestaria de otros siete expedientes de contratación de suministros.

Dada la identidad sustancial entre los expedientes y en razón a la similitud de las consideraciones que han de tenerse en cuenta para la resolución de las discrepancias formuladas, se acumulan en el presente trámite procedimental, de conformidad con lo establecido en el artículo 73 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Los expedientes objeto de discrepancia son los siguientes:

NOTA DE REPAROS Nº 44/93/A.

DOCUMENTO CONTABLE: Propuesta de AD.

EXPEDIENTE: SU-32/93.

APLICACIÓN: 01.16.00.03.66900.23E.4.

OBJETO: Adquisición de dos estanterías y dos lámparas para el Servicio de Formación e Inserción Profesional.

IMPORTE: 55.964 pesetas.

NOTA DE REPAROS Nº 45/93/A.

DOCUMENTO CONTABLE: Propuesta de AD.

EXPEDIENTE: SU-33/93.

APLICACIÓN: 01.16.00.03.66900.23E.4.

OBJETO: Adquisición de cinco papeleras y tres paragüeros para el Servicio de Formación e Inserción Profesional.

IMPORTE: 36.350 pesetas.

NOTA DE REPAROS Nº 46/93/A.

DOCUMENTO CONTABLE: Propuesta de AD.



EXPEDIENTE: SU-31/93.
APLICACIÓN: 01.16.00.03.66900.23E.4.
OBJETO: Adquisición de mobiliario diverso para el Servicio de Formación e Inserción Profesional.
IMPORTE: 247.074 pesetas.

NOTA DE REPAROS Nº 47/93/A.
DOCUMENTO CONTABLE: Propuesta de AD.
EXPEDIENTE: SU-30/93.
APLICACIÓN: 01.16.00.03.14.66900.23E.4.
OBJETO: Adquisición de dos sillas de informática y un archivador para el Servicio de Formación e Inserción Profesional.
IMPORTE: 125.485 pesetas.

NOTA DE REPAROS Nº 48/93/A.
DOCUMENTO CONTABLE: Propuesta de AD.
EXPEDIENTE: SU-38/93.
APLICACIÓN: 01.16.00.03.14.66900.23E.4.
OBJETO: Adquisición de telecopiadora para el Centro de Formación Ocupacional de Lucena.
IMPORTE: 225.000 pesetas.

NOTA DE REPAROS Nº 49/93/A.
DOCUMENTO CONTABLE: Propuesta de AD.
EXPEDIENTE: SU-36/93.
APLICACIÓN: 01.16.00.03.14.24200.23E.6.
OBJETO: Adquisición de dos microordenadores para el curso de auxiliar técnico de obra.
IMPORTE: 501.400 pesetas.

NOTA DE REPAROS Nº 50/93/A.
DOCUMENTO CONTABLE: Propuesta de AD.
EXPEDIENTE: SU-34/93.
APLICACIÓN: 01.16.00.03.14.24200.23E.6.
OBJETO: Adquisición de una impresora de inyección y un conmutador de datos para el curso de auxiliar técnico de obra.
IMPORTE: 74.900 pesetas.

Los anteriores expedientes pueden agruparse, en razón de su identidad sustancial, en dos bloques: el primero, que comprende los expedientes reparados con los números del 44 al 48/93/A, presenta en común la característica de tratarse de adquisición de mobiliario homologado e imputarse el gasto a créditos del artículo 66 (inversión de reposición) de la clasificación económica del gasto; el segundo, que comprende los expedientes reparados con los números 49 y 50/93/A, presentan como característica común el tratarse de adquisición de bienes informáticos e imputarse a créditos del artículo 24 (servicios nuevos) de la indicada clasificación económica.

A la vista de la documentación aportada se deducen los siguientes:

A N T E C E D E N T E S

PRIMERO.- Con fecha 26 de noviembre de 1993, el interventor Provincial fiscalizó de disconformidad los expedientes del primer bloque en los términos siguientes:

“Antecedentes:

1º El objeto del expediente de referencia es la adquisición de mobiliario (...), con destino al Servicio de Formación e Inserción Profesional.

2º Del análisis de la memoria de necesidades de material presentado por dicho servicio, se deduce que nos hallamos ante un gasto que no puede ser considerado como de Inversión de Reposición.

Reparos:

1º El expediente de referencia se imputa al concepto 669.05 “Proyectos de Inversión de Reposición”, del Programa 23E “Formación Profesional Ocupacional”, que a nuestro juicio resulta inadecuado a la naturaleza del gasto.

2º La Orden de 30 de marzo de 1992, por la que se dictan normas para la elaboración del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía, diferencia claramente los créditos destinados a las Inversiones Nuevas de los destinados a Inversión de Reposición, reservando a estos últimos los artículos 66 a 69, e indicando asimismo que “su denominación deberá ser concreta y suficientemente explicativa de las inversiones a realizar”. En consecuencia esta Intervención Provincial concluye que dada la naturaleza del gasto a realizar, el expediente en cuestión no puede imputarse a créditos destinados a Inversiones de Reposición”.

En la misma fecha, se fiscalizó de disconformidad los expedientes del segundo bloque en los siguientes términos:

“Reparos:

1º La Orden de 28 de marzo de 1989 por la que se dictan normas para la elaboración del presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para 1990 en su artículo 24 (Servicios Nuevos) recoge las dotaciones de créditos destinados a atender los gastos corrientes de servicios de la Administración de nueva creación..., siempre que no se cuente con dotaciones suficientes en los créditos ordinarios.

2º Con fecha de 09.10.91, la Dirección General de Presupuesto, emitió la comunicación interior 1428/91 en contestación a una consulta formulada por esta Intervención Provincial a la Intervención General en relación con la naturaleza de los bienes cuyos gastos deban ser imputados a los créditos del concepto presupuestario 242 (cuya fotocopia se acompaña).

3º La presente Nota de Reparos se emite de conformidad con lo dispuesto en el art. 7.1.b) del Reglamento de Intervención de la Junta de Andalucía, por no adecuarse el crédito a la naturaleza del gasto.



4º Esta Intervención Provincial, recuerda que cuando se trate de la adquisición de bienes informáticos, deberá incluirse en el expediente el preceptivo informe al que se hace referencia en el art. 12º del Decreto 110/92, de 16 de junio, por el que se regula el régimen de adquisición centralizada de determinados bienes en la administración de la Comunidad Autónoma de Andalucía, y en el art. 2.2 del Decreto 104/92, de 9 de junio, sobre coordinación de la elaboración y desarrollo de la Política Informática de la Junta de Andalucía.

SEGUNDO.- Por su parte, el Delegado Provincial de la Consejería de Trabajo en Córdoba, muestra su disconformidad con las indicadas notas de reparos, da cuenta de las discrepancias a esta Intervención General y remite informe contra las mismas a efecto de su resolución, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 84 de la Ley General de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma y 13 del Reglamento de Intervención de la Junta de Andalucía.

Las alegaciones en apoyo de su solicitud de resolución de discrepancia se limitan a poner de manifiesto ante este Centro que: “en la Delegación Provincial los expedientes se han gestionado de acuerdo con las instrucciones de nuestros Servicios Centrales, así como de las normativas legales actualmente vigentes en cuanto al trámite de estos expedientes, cuyos gastos han sido cargados a las aplicaciones presupuestarias consignadas en los documentos contables TR previamente recibidos en esta Delegación”.

A la vista de lo expuesto, esta intervención General estima oportuno formular las siguientes:

C O N S I D E R A C I O N E S

PRIMERA.- El expediente de discrepancia presenta tres cuestiones: una primera corresponde exclusivamente al primer bloque de notas de reparos y consiste en determinar si la imputación del gasto al artículo 66 es o no adecuada. Las dos cuestiones siguientes se presentan en el segundo bloque y consisten en determinar si la imputación del gasto al artículo 24 es adecuada y la de si, por tratarse de bienes informáticos, deben considerarse determinados informes como necesarios para su tramitación.

En relación con estas cuestiones, puede observarse que la Intervención Provincial se pronuncia sobre la inadecuación de los artículos 66 y 24, respectivamente, pero no se pronuncia por los créditos que a su juicio resultarían susceptibles de soportar la citada imputación. Por otra parte, dicha Intervención exige en el expediente el preceptivo informe a que se hace referencia en el artículo 12 del Decreto 110/92, de 16 de junio, y art. 2.2 del Decreto 104/92, de 9 de junio.

SEGUNDA.- Como quiera que, por una parte, el órgano gestor no hace alegaciones ni de forma expresa, en su escrito de discrepancia, ni tácita, mediante la remisión de las instrucciones recibidas de sus Servicios Centrales a que hace referencia, este Centro no encuentra motivo alguno para levantar los reparos de la Intervención Provincial, sin perjuicio de si con posterioridad a la emisión del presente informe se efectuasen aquellas alegaciones, acompañadas de la adecuada documentación, este Centro Directivo volverá a analizar la presente discrepancia, resolviendo lo que estime procedente.

No obstante lo anterior, se considera oportuno exponer de forma breve algunos de los criterios que este Centro viene sosteniendo sobre las delimitaciones entre inversiones y gastos de funcionamiento, entre inversiones nuevas y de reposición y en la posibilidad de imputar gastos al artículo 24 de la clasificación económica del gasto.

a) Diferencia entre gastos de funcionamiento (Capítulo 2) y de inversión (Capítulo 6).

La Circular nº 2/88, de la Dirección General de Presupuesto, sobre la posibilidad de imputación de gastos de funcionamiento a créditos de inversión, aclara qué tipo de actividades suponen una inversión y cuáles no, así como las que pueden tener o no esa consideración mediante su análisis real.

Con respecto al mobiliario y enseres, material de oficina, la orden de la Consejería de Economía y Hacienda, de 29 de marzo de 1989, por la que se dictan normas para la elaboración del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para 1990 dispone lo siguiente: "El criterio general es que será inversión cuando no se trate de la adquisición de una unidad para reponer otra fuera de servicio y/o cuando el valor de la adquisición exceda de 100.000 pesetas.

Este criterio ha sido mantenido por este Centro y en diferentes informes se ha clarificado en el sentido de que nos encontramos ante supuestos de inversión en los siguientes expedientes de adquisición de mobiliario:

1.- Unidad que no venga a sustituir o reponer a otra fuera de servicio, cualquiera que sea su valor real, superior o no al límite señalado de 100.000 pesetas.

2.- Unidad cuyo valor real exceda de 100.000 pesetas, independientemente de que su destino sea o no reponer otra fuera de servicio.

Por tanto, en el expediente de contratación de mobiliario para oficinas deberá hacerse mención (por ejemplo de la memoria de necesidades) a si la unidad que se trata de adquirir va a sustituir o reemplazar a otra, ya que ello resultará determinante, como regla general, para su financiación por el capítulo 2 ó 6.

Sin perjuicio de lo anterior, resulta frecuente que los diferentes programas de inversión incluyan gastos de diversa naturaleza que aisladamente habrían de imputarse a distintos capítulos del presupuesto incluidos los denominados "gastos corrientes". En tales supuestos, es criterio mantenido de este Centro que con cargo al capítulo 6 se pueden incluir gastos propios del capítulo 2 si están directamente vinculados con gastos de inversión, siempre que el global de tales gastos se incluyan en un mismo proyecto de inversión.

b) Diferencia entre inversión nueva o de reposición.

La Dirección General de Presupuestos del Ministerio de Economía y Hacienda, según la Comunicación de la Intervención General de la Administración del Estado, de 10.7.1991 y en relación con los problemas interpretativos en cuanto a la correcta imputación de gastos al capítulo 6 "Inversiones Reales" y, en particular, su consideración como inversión nueva o de reposición, mantiene el siguiente criterio:



“Un gasto en Inversiones Reales se imputará a Inversión nueva o de reposición según la naturaleza que, con el proyecto a que se corresponde, figure en el Anexo de Inversiones Públicas y Programación Plurianual que acompaña a los Presupuestos Generales del Estado cuando se remitan a las Cortes Generales para su aprobación.

Los gastos que se derivan de proyectos nuevos, no incluidos en el citado Anexo, se imputarán a inversión nueva o de reposición según los criterios contenidos en el Código de la Clasificación Económica de los Gastos Públicos...”.

La Orden de la Consejería de Economía y Hacienda de 30-03-92 por la que se dictan normas para la elaboración del Presupuesto de la Comunidad Autónoma para 1993 establece que los códigos para inversiones se dejan libres para que cada Sección Presupuestaria les de la denominación que estime conveniente, con la salvedad de diferenciar la inversión nueva, para la que se deja los artículos 60 a 65, de la inversión de reposición.

El criterio de inversión en materia de bienes muebles ya ha sido expuesto. A continuación se expone de forma somera el criterio diferenciador entre inversión nueva y de reposición en materia de bienes inmuebles: los créditos de inversión nueva deben financiar obras de primer establecimiento o adquisición de nuevos edificios; mientras que los de inversión de reposición pueden financiar otras de acondicionamiento o adaptación de edificios ya existentes.

c) Gastos imputables al servicio 24.

Según la Dirección General de Presupuestos “el mencionado artículo pretende facilitar el gasto de una nueva unidad orgánica estructural que, al ser de reciente creación, no cuenta con la experiencia suficiente para poder distribuir correctamente al no conocer las necesidades reales con que va a encontrarse. Por ello con cargo a dicho artículo pueden llevarse todos los gastos de funcionamiento...”.

Por tanto, deben darse las circunstancias de ser nueva unidad orgánica estructural y de desconocimiento de las necesidades reales con que va a encontrarse para que se pueda considerar adecuada la imputación de los gastos a dicho artículo. Ambas deben acreditarse en los correspondientes expedientes.

TERCERA.- Finalmente, sobre el informe vinculante de la Consejería de Gobernación para la adquisición de bienes de carácter informático, es necesario clarificar que:

a.- Si se tratase de bienes informáticos homologados, sólo es preceptiva la comunicación de la adquisición a la Consejería de Gobernación (artículo 2.4 “*in fine*” del Decreto 104/1992).

b.- Si se tratase de bienes informáticos no homologados que no posean fines didácticos, sanitarios o de investigación, se precisa el informe vinculante de la Consejería de Gobernación (artículo 12, segundo párrafo, del Decreto 110/1992, de 16 de junio, y artículo 2.4 del Decreto 104/1992).

c.- Finalmente, si se tratase de bienes informáticos no homologados que posean fines didácticos, sanitarios o de investigación, su adquisición queda fuera del ámbito de com-

petencia de la Comisión Central (Disposición Adicional del Decreto 110/1992), pero le será de aplicación el artículo 2.4 y la Disposición Final, apartado 2, del Decreto 104/1992.

Aunque nada se alega por el órgano discrepante, parece que, al tratarse de la adquisición de equipos informáticos para su utilización en cursos de formación profesional, debe aplicarse el régimen descrito en la letra c.

En consecuencia, este Centro Directivo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 13 de Reglamento de Intervención aprobado por Decreto 149/1988, de 5 de abril,

R E S U E L V E

Ratificar las notas de reparos número 44 a 50/93/A de la Intervención Provincial en cuanto a la inadecuada imputación de los gastos derivados de los expedientes de contratación de diverso mobiliario, y necesidad de incorporar el informe preceptivo exigido por el artículo 2.2 del Decreto 104/92, de 9 de junio, sobre coordinación de la elaboración y desarrollo de la Política informática de la Junta de Andalucía.

Asimismo se recuerda que, de no estar conforme con la presente Resolución y de conformidad con lo dispuesto en los artículos 84.1 de la Ley General de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía y 13 del R.I.J.A., la Delegación Provincial de la Consejería de Trabajo podrá trasladar las actuaciones a la Comisión General de Viceconsejeros para su definitiva resolución, comunicándolo al Consejero de Economía y Hacienda en la forma prevista en el artículo 10 del mencionado R.I.JA.

INFORME DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, DE 29 DE DICIEMBRE DE 1993.

* GASTOS EN GENERAL.

- CRITERIOS DIFERENCIADORES ENTRE SUBVENCIONES Y TRANSFERENCIAS.

Se ha recibido en esta Intervención General, consulta formulada por la Intervención Delegada en la Consejería de Educación y Ciencia acerca de la naturaleza y tramitación de las transferencias corrientes y de capital presupuestadas en las aplicaciones correspondientes de la Sección 18 (Educación y Ciencia), Servicio 04 (Universidades), conceptos económicos 440 (A Universidades para diversas atenciones), 441 (A Universidades para actuaciones extraordinarias), 442 (Para funcionamiento de los Consejos Sociales de las Universidades) y 741 (A las Universidades Andaluzas).

La cuestión puede centrarse en la necesidad de determinar si los gastos de esta forma presupuestados deben considerarse transferencias en sentido estricto (en adelante transferencias) o en sentido genérico (en adelante subvenciones), ya que partiendo de su calificación se originan consecuencias diferentes tales como:

1.- La rigidez y estricto cumplimiento de condiciones exigidas legal y reglamentariamente (por ejemplo concurrencia y publicidad) varía en función de que se trate de transferencias o subvenciones y dentro de estas últimas, según sean regladas, nominativas o específicas por razón de su objeto.

2.- Diferente tramitación contable y fiscal: ADOP para las transferencias y subvenciones nominativas; AD, a efectos de fiscalización, en las subvenciones regladas y AD, a efectos de contabilización o toma de razón, en las subvenciones específicas por razón de su objeto.

3.- Diferente nivel de vinculación de créditos: nivel de desagregación con el que figura en el estado de gastos para las subvenciones nominativas; frente a otros niveles posibles para las transferencias y resto de subvenciones, en función del origen de su financiación y carácter de finalista o no.

4.- Requisito frecuente de registro en el subsistema informático de libramientos en firme de justificación diferida con posterioridad a su percepción, frente a la exoneración de dicho requisito para las transferencias y aquellas subvenciones cuyo empleo ha de justificarse con anterioridad a su percepción.

Como puede apreciarse en las consecuencias expuestas, es de gran importancia atribuir la calificación adecuada a los gastos presupuestados en las aplicaciones correspondientes



de la Sección 18 (Educación y ciencia), Servicio 04 (Universidades) y diversos conceptos económicos.

Antes de exponer el criterio de este Centro sobre la verdadera naturaleza de estos gastos, se estima oportuno efectuar unas consideraciones previas:

1ª De hecho, estos gastos no aparecen calificados de forma expresa en documento administrativo alguno de los que habitualmente configuran el expediente y su tramitación viene siendo similar a la utilizada tanto para las transferencias como para las subvenciones nominativas.

2ª Disposiciones de carácter general como la Ley General de la Hacienda Pública, Leyes anuales del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía, Reglamento de Intervención de la Junta de Andalucía u Orden de la Consejería de Economía y Hacienda de 28.3.89, que incorpora como Anexo III el desarrollo de la clasificación económica presupuestaria del gasto público, no contienen una definición que delimite lo que debe entenderse por transferencia y por subvención.

3ª La Comunicación 3/1992, de 8 de julio, de la Intervención General de la Junta de Andalucía, por la que se clarifican normas respecto a las subvenciones que han de ser registradas en el subsistema informático de libramientos en firme de justificación diferida, si aborda y profundiza en la delimitación de los conceptos de transferencia o subvención.

De la misma, se transcriben a continuación algunos de sus párrafos:

“...se entiende doctrinalmente que el término transferencia abarca dos conceptos: el de subvención y el de transferencia en sentido estricto.

Transferencia en sentido estricto es todo desplazamiento patrimonial que tiene por objeto una entrega dineraria o en especie entre los distintos agentes de las administraciones públicas o privadas, y a particulares, así como las realizadas por éstas a una administración pública, todas ellas sin contrapartida directa por parte de los entes beneficiarios, destinándose dichos fondos a financiar operaciones o actividades no singularizadas.

De otro lado, la subvención se conceptúa como todo desplazamiento patrimonial que tiene por objeto una entrega dineraria o en especie entre los distintos agentes de las administraciones públicas, y de éstos a otras entidades públicas o privadas y a particulares, así como las realizadas por éstas a administraciones públicas, todas ellas sin contrapartida directa por parte de los entes beneficiarios, pero afectadas a un fin, propósito, actividad o proyecto específico; con obligación por parte del destinatario de cumplir las condiciones y requisitos que se hubieran establecido o, en caso contrario, proceder a su reintegro.

Como vemos, el elemento diferenciador de ambas categorías de transferencias es el carácter afectado o no de las mismas: las subvenciones están condicionadas a su empleo en un fin, propósito, actividad o proyecto específico, mientras que las transferencias, entendidas en su sentido estricto, financian operaciones o actividades no singularizadas.

Profundizaremos a continuación en cada una de estas dos categorías:

A) Transferencias en sentido estricto.

En esta categoría se recogen, en consecuencia, todas aquellas transferencias que no son sino meras dotaciones presupuestarias de la Comunidad Autónoma para el funcionamiento de los servicios públicos o, en general, de las entidades autónomas en sus diversas clases y tipos, así como a favor de las entidades territoriales. Como ejemplos concretos se pueden citar las transferencias del Fondo Nacional de Cooperación Municipal, así como las de carácter instrumental (transferencias de la Consejería de Educación y (Ciencia a las Universidades, de la Consejería de Salud al Servicio Andaluz de Salud, de la Consejería de Gobernación a Radio Televisión Andaluza, y otras análogas).

Todas estas transferencias quedan fuera del campo de aplicación práctica de las funciones reguladas en la Sección 2ª del Capítulo V del Título I del R.I.J.A., pues dicho apartado únicamente se refiere a la intervención de la aplicación de las subvenciones, es decir, de aquellas transferencias que se otorgan con una finalidad concreta y determinada. Piénsese que una interpretación distinta carecería de sentido, pues no tiene objeto alguno comprobar la aplicación de la transferencias que tienen un carácter no afectado, pues las mismas no están condicionadas a la realización de ninguna actividad concreta.

B) Subvenciones.

Dentro de esta segunda categoría se engloban, como ya hemos indicado, todas aquellas otras transferencias que se otorgan con una finalidad específica y determinada, a cuyo cumplimiento se obliga el beneficiario.

Es en el marco de estas transferencias, y no en otras, en donde adquieren pleno sentido las funciones de control objeto de la presente comunicación, pues son éstas las que obligan al beneficiario a emplear los fondos percibidos en una actividad.

Ahora bien, aunque la acreditación del empleo de los fondos tiene carácter obligatorio, según se desprende del artículo 53.4 de la Ley 5/1983, ello no quiere decir que siempre haya de efectuarse con anterioridad a su percepción, circunstancia ésta muy lógica si se piensa que muchas de las actividades objeto de fomento no podrían llevarse a cabo si no se adelantaran previamente las cantidades necesarias para ello”.

Realizadas las consideraciones que proceden, los criterios que este Centro sostiene sobre estos gastos son los siguientes:

1º Tanto las transferencias en sentido estricto como las subvenciones tienen una finalidad, en ambas se da la nota de afectación a un fin y en ambas es un elemento esencial que las caracteriza. Lo que realmente marca la distinción doctrinal entre transferencia y subvención es la intensidad con la que se concreta el fin que es mucho mayor en la subvención.



2º Deben considerarse transferencias los fondos destinados a financiar operaciones o actividades no singularizadas que no son sino meras dotaciones presupuestarias para el funcionamiento de los servicios públicos y en los que el Presupuesto de la Entidad concedente actúa con carácter instrumental.

3º Se consideran subvenciones los fondos destinados a financiar una actividad o proyecto específico con obligación por parte de los destinatarios de cumplir las condiciones y requisitos que se hubieren establecido o en caso contrario proceder a su reintegro.

4º En los créditos de las aplicaciones de la Sección 18, Servicio 04, conceptos económicos 440, 441, 442 y 741 el fin es financiar operaciones o actividades no singularizadas, donde falta la intensidad en la concreción del fin que caracteriza a las subvenciones, puesto que el presupuesto de la Consejería de Educación utiliza, como explicación del gasto, expresiones tales como transferencias a Universidades para diversas atenciones o para atenciones extraordinarias, etc., en las que se muestra la indeterminación de las actividades a realizar. Por tanto, se puede concluir que dicha dotación actúa como instrumento de la financiación de las Universidades.

En consecuencia, como norma general, la tramitación de estos expedientes se hará de conformidad con los requisitos o condiciones exigidos para las transferencias, sin perjuicio de que con cargo a estas mismas aplicaciones presupuestarias puedan gestionarse algunos expedientes afectados de forma directa a una concreta finalidad, en cuyo caso la naturaleza y tramitación adecuada será la de las subvenciones.

INFORME DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, DE 11 DE ENERO DE 1994, SOBRE LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES EN EL I.V.A.

* MATERIA: GASTOS EN GENERAL.

- ESPECIALIDAD: GASTOS EN GENERAL.

INFORME SOBRE LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES EN EL I.V.A.

El 1 de enero de 1993 entró en vigor la nueva normativa del impuesto sobre el Valor Añadido (I.V.A.), que introduce un nuevo hecho imponible del impuesto: Las "Adquisiciones Intracomunitarias de Bienes".

La posibilidad real de que la Junta de Andalucía y sus organismos autónomos realicen adquisiciones de bienes que, conforme a la normativa legal, deban calificarse como "adquisiciones intracomunitarias de bienes", ha originado que por diversos órganos gestores se hayan planteado ante este Centro Directivo diversas dudas en relación a dichas operaciones, fundamentalmente en lo que se refiere a las obligaciones formales y materiales de la Junta de Andalucía.

Con el fin de aclarar las cuestiones que pudieran plantearse, esta Intervención General emite el presente informe:

PRIMERO.- La firma del Tratado de Adhesión de España a las Comunidades Europeas de 12 de junio de 1985, que entró en vigor el 1 de enero de 1986, obligó a la modificación de numerosas disposiciones de nuestro régimen jurídico interno para adaptarlo al comunitario.

La adaptación al derecho comunitario, en materia tributaria, originó una profunda modificación del sistema de imposición indirecta, que pasa a articularse sólo a través de dos figuras, el Impuesto sobre el Valor Añadido (I.V.A.) y los Impuestos Especiales, que sustituyen a los numerosos y variados impuestos indirectos existentes (el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, el Impuesto sobre el Lujo, el Impuesto Municipal sobre Determinados Gastos Suntuarios, la Exacción Parafiscal sobre Mecanización Agrícola, el Impuesto sobre el Uso del Teléfono, el Canon sobre la Producción de Energía Eléctrica, etc.).

El Impuesto sobre el Valor Añadido (I.V.A.) es la figura central de la imposición indirecta



en la Comunidad Europea, caracterizado por su generalidad y su neutralidad.

Fue regulado en nuestro país por la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y su Reglamento, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre. Ambas normas sufrieron diversas modificaciones con posterioridad.

SEGUNDO.— Tras la creación de la Comunidad Económica Europea, (C.E.E.) en virtud del Tratado de Roma de 1957, se constituyó en el seno de la misma la unión aduanera a partir de 1967.

La firma del Acta Única Europea de 17 de febrero de 1986, que modifica el Tratado de Roma preve la constitución del Mercado Interior a partir del 1 de enero de 1993, con supresión de las fronteras fiscales.

La entrada en vigor del Mercado Interior obligaba a una modificación del sistema tributario de imposición indirecta de los países miembros.

La Comisión Europea presentó en 1987 su Primer Proyecto de Mercado Interior, en que se establecía el principio de tributación en origen, así como la armonización dentro de unos límites, de los tipos del I.V.A. de cada país. La abolición de las fronteras fiscales y el establecimiento del principio de tributación en origen convertían a las operaciones intracomunitarias (operaciones entre países miembros de la Comunidad) en operaciones interiores, dando a unas y a otras el mismo tratamiento fiscal.

Sin embargo, diversas razones determinan el rechazo de este Proyecto de la Comisión.

Como consecuencia, la Comisión presentó en 1990 un Segundo Proyecto, menos ambicioso que el anterior, que preve la implantación plena del Mercado Único en el ámbito fiscal a través de dos fases:

- Una primera fase, el “régimen transitorio” en el que se aplicará el principio de tributación en destino.
- Una segunda fase, el “régimen definitivo”, con tributación en origen.

La “tributación en destino” significa aplicar el tipo impositivo vigente en el Estado miembro de destino e ingresar allí la cuota correspondiente del impuesto.

Esta segunda propuesta de la Comisión se ha ido articulando a través de la Directiva 91/680/CEE, de 16/12/91, que completa el Sistema Común del I.V.A. y que modifica la Sexta Directiva, la Directiva 92/77/CEE, de 19/10/92, y el Reglamento 92/218/CEE, de 27/1/92.

TERCERO.— Con el fin de incorporar la nueva normativa comunitaria al derecho interno, así como para introducir determinados perfeccionamientos técnicos, se promulga la nueva Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y su Reglamento aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Estas disposiciones entraron en vigor el 1 de enero de 1993, y derogan toda la anterior

legislación del I.V.A.

CUARTO.- Con el establecimiento del Mercado Interior en la C.E.E., los intercambios de bienes entre Estados miembros ya no constituyen una exportación (exenta en origen) y una importación (gravada en destino), sino que, durante el periodo transitorio, dichos intercambios constituyen “operaciones intracomunitarias”, que se desdoblán en: una entrega de bienes en origen; una adquisición de bienes en destino.

Cuando estas operaciones se realizan entre empresarios, la entrega en origen está exenta y la adquisición en destino constituye un hecho imponible del impuesto -la “adquisición intracomunitaria de bienes”- gravada en destino.

Cuando el adquirente es un particular (salvo determinados supuestos), la entrega en origen está gravada y la adquisición en destino no está sujeta. Esta segunda modalidad será el régimen que se aplique con carácter general cuando finalice el período transitorio y se constituya plenamente el Mercado Interior.

Por tanto, la nueva normativa incorpora, junto a los dos hechos imposables anteriores -las “entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales” y las “importaciones de bienes”- un tercero: las “adquisiciones intracomunitarias de bienes”.

QUINTO.- El artículo 15.1 de la Ley 37/1992 define la Adquisición Intracomunitaria de Bienes como “la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del Impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores”.

Ahora bien, la obtención del poder de disposición sobre bienes transportados de un Estado miembro a otro no es suficiente para producir el hecho imponible; además de ello, la condición del adquirente y la condición del transmitente son también esenciales en este concepto.

Conforme al artículo 13.1º de la Ley, sólo están sujetas (es decir, sólo determinan el hecho imponible “adquisición intracomunitaria de bienes”) las adquisiciones de bienes efectuadas a título oneroso por:

- Empresarios o profesionales.
- Entidades jurídicas, públicas o privadas, que no actúen como empresarios o profesionales.

Y es preciso, asimismo, que el transmitente sea un empresario o profesional (artículo 13.1º de la Ley).

Por otro lado, el artículo 13.2º de la Ley contiene una norma especial cuando se trata de la adquisición de medios de transportes nuevos.

Finalmente, el artículo 16 de la Ley recoge una serie de operaciones que califica como



asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Estas operaciones asimiladas están también gravadas en España. Son, fundamentalmente, las recepciones de las ejecuciones de obras y de los “transfers” realizados en el Estado de origen, en las que no se produce la transmisión del poder de disposición.

Así pues, en principio, las adquisiciones a título oneroso de bienes expedidos o transportados desde otro Estado miembro de la Comunidad Europea efectuadas por la Junta de Andalucía -entidad jurídica pública que no es empresario ni profesional- cuando el transmitente sea un empresario o profesional, determina el nacimiento del hecho imponible “adquisición intracomunitaria de bienes” y, por tanto, la sujeción al impuesto.

SEXTO.- La regla general es que las adquisiciones intracomunitarias de bienes están sujetas cuando se efectúan por empresarios y profesionales y cuando se efectúan por personas jurídicas que no actúan como empresarios. Las mencionadas personas jurídicas no pueden deducir las cuotas soportadas, que se transforman en mayor coste de sus adquisiciones.

Sin embargo, la aplicación del régimen general de tributación en destino supone el cumplimiento de unas obligaciones formales que significarían una carga administrativa excesiva para aquellas personas y entidades con un volumen de adquisiciones reducido.

Por este motivo, se ha establecido una excepción al régimen general, aplicando la tributación en origen a las compras de las personas jurídicas y de ciertos empresarios (por ej., los agricultores) cuando su volumen total no sobrepase ciertos límites. Este régimen particular se contiene en el artículo 14 de la Ley.

En concreto, no estarán sujetas al impuesto las adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas por “las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales” (artículo 14.1.3º), “cuando el importe total de las adquisiciones de bienes procedentes de los demás Estados miembros, excluido el Impuesto devengado en dichos Estados, no haya alcanzado en el año natural precedente el equivalente en pesetas a 10.000 Ecus” (art. 14.2, párrafo primero). La no sujeción se aplicará en el año natural en curso hasta alcanzar el importe en pesetas de 10.000 Ecus (art. 14.2, párrafo segundo), quedando excluidas de este régimen las adquisiciones de medios de transporte nuevos y de bienes sujetos a Impuestos Especiales (art. 14.3). Por último, estas operaciones quedaran sujetas al impuesto cuando quienes las realicen opten por la sujeción al mismo (art. 14.4), en la forma regulada en el art. 3 del Reglamento.

La no sujeción de las adquisiciones intracomunitarias de las personas y entidades acogidas a este régimen particular sólo se aplica cuando éstas realizan exclusivamente las actividades u operaciones que determinan la no sujeción. Por tanto, el beneficio de la no sujeción no se aplica a las adquisiciones efectuadas por personas jurídicas no empresarios que también desarrollen actividades empresariales.

En consecuencia, las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por la Junta de Andalucía no estarán sujetas al Impuesto cuando el importe total de las adquisiciones de bienes procedentes de los demás Estados de la Comunidad Europea, I.V.A. excluido, realizadas por la Junta durante el año natural precedente, no hayan sobrepasado 10.000 Ecus. Esta no sujeción se aplicará en el año natural hasta alcanzar ese límite. En todo

caso, la Junta de Andalucía puede optar por la sujeción al impuesto de sus adquisiciones intracomunitarias, aún cuando no haya superado ese límite.

SÉPTIMO.- En las Adquisiciones Intracomunitarias de Bienes, el Impuesto se devenga en el momento en que se consideren efectuadas las entregas de bienes similares, conforme a las reglas que regulan el devengo en las Entregas de bienes (artículo 76); la base imponible estará constituida, en general, por el importe total de la Contraprestación satisfecha o por satisfacer, integrándose en ella los mismos conceptos que en relación con las Entregas de Bienes (art. 82); el tipo de gravamen aplicable será el vigente en España (arts. 90 y 91); y serán sujetos pasivos del impuesto quienes realicen dichas adquisiciones intracomunitarias (art. 85).

En consecuencia, cuando la Junta de Andalucía realice adquisiciones de bienes procedentes de otros Estados miembros de la C.E. que conforme a los arts. 13 a 16 de la Ley deban calificarse de “Adquisiciones Intracomunitarias de Bienes”, será Sujeto Pasivo del I.V.A., con todas las consecuencias que ello comporta.

OCTAVO.- El artículo 164 de la Ley enumera las obligaciones formales de los sujetos pasivos.

El desarrollo reglamentario de estas obligaciones se contiene, no sólo en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, sino en las normas siguientes (todas ellas modificadas por el citado Real Decreto 1624/1992):

- El Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el cual se regulan las declaraciones censales que han de presentara efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios.
- El Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del Número de Identificación Fiscal.
- El Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresario y profesionales.

Las obligaciones formales de los sujetos pasivos en relación con las operaciones intracomunitarias son las siguientes:

1) **El Censo.**

Dispone el artículo 164.1.1º de la Ley que los sujetos pasivos del I.V.A. están obligados a “presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al impuesto”.

Conforme al artículo 1.1. del Real Decreto 1041/1990, a efectos del I.V.A. están obligados a darse de alta en el Censo de contribuyentes “las personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes estén sujetas al I.V.A.”, exceptuándose las que realicen exclusivamente adquisiciones intracomunitarias de bienes exentas del I.V.A. en virtud del artículo 26.3 de la Ley (artículo 1.3).



Así pues, la Junta de Andalucía, si realiza adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al I.V.A. y no exentas, habrá de estar dada de alta en el Censo.

2) El Número de Identificación Fiscal (N.I.F.).

Dispone el artículo 164.1.2º de la Ley que los sujetos pasivos del I.V.A. deberán “solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan”.

Conforme al artículo 16.1 a) del Real Decreto 338/1990, a efectos del I.V.A. tendrán atribuidos el N.I.F. “los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de la aplicación del I.V.A. que realicen en el mismo entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas a dicho Impuesto”. La realización o la posibilidad de que realicen operaciones intracomunitarias determina la necesidad de atribuirles el N.I.F. español, según prevé el art. 2. d) del Real Decreto 338/1990.

Según el artículo 16.2.1º del citado Real Decreto, no se atribuirá el N.I.F. a las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales “cuando las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por dichas personas no estén sujetas al I.V.A. en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley de dicho Impuesto”.

En consecuencia, si la Junta de Andalucía realiza adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al I.V.A., deberá disponer de un N.I.F. a efectos del I.V.A., así como comunicarlo y acreditarlo en los supuestos establecidos.

3) La Facturación.

Dispone el artículo 164.1.3º de la Ley que los sujetos pasivos del I.V.A. deberán “expedir y entregar facturas o documentos equivalentes de sus operaciones, ajustados a lo dispuesto en este Título y conservar duplicado de los mismos”.

Pero, a continuación, el artículo 165.1 de la Ley dice: “En el supuesto a que se refiere el artículo 84, apartado 1, número 2º, y en las adquisiciones intracomunitarias definidas en el artículo 13, número 1º, ambos de esta Ley, se unirá al justificante contable de cada operación un documento que contenga la liquidación del Impuesto. Dicho documento se ajustará a los requisitos que se establezcan reglamentariamente”.

Este precepto se desarrolla en el artículo 8 bis. 1 del Real Decreto 2402/1985, que dice: “Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refieren los artículos 84, apartado uno, número 2º y 85 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberán emitir un documento equivalente a la factura, que contenga la liquidación del Impuesto y los datos previsto en el artículo 3 de este Real Decreto, el cual se unirá al justificante contable de cada operación. Una vez efectuado el pago de la cuota correspondiente, el mencionado documento tendrá los mismos efectos que la factura para el ejercicio del derecho a la deducción”.

Así pues, en determinados supuestos, prevé la Ley que la factura se sustituya por un documento equivalente, que surte sus mismos efectos. Son los supuestos de “inversión” del sujeto pasivo (art. 84.1.2º de la Ley) y de adquisición intracomunitaria de bienes (art.

85 de la Ley).

En estos casos, el sujeto pasivo deberá emitir un documento equivalente a la factura, con los mismos datos que ésta y con la liquidación del impuesto. Este documento, una vez efectuado el pago de la cuota correspondiente, servirá para ejercitar el derecho a la deducción, en su caso.

En consecuencia, si la Junta de Andalucía realiza adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al I.V.A., por cada operación deberá emitir un documento que reúna los requisitos de las facturas y que contenga de forma separada la liquidación del impuesto.

4) **Obligaciones Contables.**

Dispone el artículo 164.1.4º de la Ley que los sujetos pasivos del I.V.A. deberán “llevar la contabilidad y los registros que se establezcan, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables”.

El artículo 62.1 del Reglamento prevé que los sujetos pasivos del I.V.A. deberán llevar, entre otros, el “Libro Registro de determinadas operaciones intracomunitarias”.

Según el artículo 66 del Reglamento, en este Libro deberá registrarse el movimiento de los bienes que constituyen el objeto de las ejecuciones de obras intracomunitarias (art. 66.1, 1º y 2º) y de las transferencias de bienes (art. 66.1.3º).

En consecuencia, si la Junta de Andalucía realiza adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas del I.V.A. que constituyan ejecuciones de obras o transferencias de bienes, deberá llevar este Libro de Registro.

NOVENO.- Junto a las anteriores, los sujetos pasivos del I.V.A. tienen otra obligación fundamental: “Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del Impuesto resultante” (art. 164.1.6º de la Ley).

Por su parte, el art. 167.1 de la Ley, en relación con la Liquidación del Impuesto, establece que, con carácter general, “los sujetos pasivos deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministerio de Economía y Hacienda”.

La liquidación y recaudación del impuesto se desarrolla en los arts. 71 a 74 del Reglamento del I.V.A.

Se establece en el art. 71 del Reglamento que la liquidación del I.V.A. correspondiente a las operaciones sujetas al mismo se realizará, salvo en las Importaciones, por el propio sujeto pasivo utilizando los modelos de declaración-liquidación o autoliquidación establecidos al efecto. Con carácter general, el período de liquidación coincide con el trimestre natural, salvo en determinados casos, en que coincide con el año natural; son, por tanto, autoliquidaciones periódicas. Asimismo, deberá presentarse una declaración-resumen anual.

Pero el propio art. 71, en su apartado 7, establece que determinados sujetos pasivos no están obligados a presentar las declaraciones-liquidaciones periódicas anteriormente



reseñadas, sino una declaración-liquidación especial de carácter no periódico. Este es el caso, entre otros, de “las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, cuando efectúen adquisiciones intracomunitarias de bienes, distintos de los medios de transportes nuevos, sujetas al Impuesto” (art. 71.7.3º).

De acuerdo con la Orden Ministerial de 30 de diciembre de 1992, el impreso de declaración-liquidación que habrán de presentar estas personas será el Modelo 309. Estas autoliquidaciones sólo se presentarán cuando los sujetos pasivos deban ingresar las cuotas tributarias correspondientes a adquisiciones intracomunitarias efectuadas en un período trimestral determinado. El importe de la cuota resultante de la declaración-liquidación se ingresará en la Entidad colaboradora o en la Administración de la A.E.A.T. en cuya demarcación tenga su domicilio el obligado al pago, en los plazos señalados en la citada Orden.

Por otra parte, la necesidad de cooperación administrativa entre los Estados miembros de la C.E. ha determinado la creación de las denominadas “declaraciones recapitulativas”, a las que se refiere el art. 22.6 de la Sexta Directiva. En España, se regulan en los art. 78 a 81 del Reglamento del I.V.A.

Conforme a los arts. 78 y 79 del Reglamento, estarán obligados a presentar esta declaración recapitulativa los sujetos pasivos del Impuesto que realicen, entre otras operaciones, “las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto, realizadas por personas o Entidades identificadas a efectos del mismo en el territorio de aplicación del tributo”, comprendiendo entre ellas las ejecuciones de obra y las transferencias de bienes.

De acuerdo con la Orden Ministerial de 16 de marzo de 1993, el impreso en que habrá de presentarse esta declaración recapitulativa es el modelo 349. Estas declaraciones se presentarán trimestralmente, y en ella se recogerán de forma detallada las operaciones realizadas en cada trimestre natural. Se presentará en la Delegación o Administración de la A.E.A.T. correspondiente al domicilio del sujeto pasivo, en los plazos señalados a la citada Orden; en determinados casos, la declaración recapitulativa podrá presentarse con carácter anual.

En consecuencia, si la Junta de Andalucía realiza adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto, deberá presentar el correspondiente modelo 309 de declaración-liquidación, relativo a las operaciones realizadas en el trimestre anterior, sólo respecto de los trimestres en que dichas operaciones se hayan efectuado, procediendo igualmente al ingreso de la cuota liquidada. E, igualmente, deberá presentar el correspondiente modelo 349 de declaración recapitulativa de todas las adquisiciones intracomunitarias respecto de aquellos trimestres en que las mismas se hubieran efectuado.

DÉCIMO.- En resumen, si la Junta de Andalucía adquiere a título oneroso y de un empresario o profesional bienes muebles corporales expedidos o transportados desde el territorio de otro Estado miembro de la Unión Europea, dicha adquisición se calificará de “adquisición intracomunitaria de bienes”, y, por tanto, será hecho imponible del I.V.A., cuando se produzca la circunstancia siguiente: que el importe total de las adquisiciones de bienes procedentes de los demás Estados miembros, excluido el impuesto devengado, haya alcanzado en el año natural anterior la cantidad de 10.000 Ecus; si no alcanzó dicha cantidad

en el año anterior, las adquisiciones en el año natural en curso sólo estarán sujetas a partir de 10.000 Ecus; y, en todo caso, se puede optar por la sujeción de todas las operaciones realizadas, con independencia de su cuantía.

La calificación de las adquisiciones efectuadas por la Junta de Andalucía como “adquisiciones intracomunitarias de bienes” determina la sujeción al Impuesto de las mismas y la concepción de la Junta de Andalucía como sujeto pasivo del Impuesto.

El hecho de que la Junta de Andalucía sea sujeto pasivo del I.V.A. a efectos de las adquisiciones intracomunitarias de bienes implica las siguientes obligaciones:

- 1) Estar dada de alta en el Censo.
- 2) Disponer de un Número de Identificación Fiscal (N.I.F.).
- 3) Expedir y entregar, respecto a cada operación que se realice, un documento equivalente a la factura, en el que se contenga separadamente la liquidación del Impuesto.
- 4) Llevar el “Libro Registro de determinadas operaciones intracomunitarias”, cuando las adquisiciones intracomunitarias realizadas constituyan ejecuciones de obras o transferencias de bienes.
- 5) Presentar ante la Entidad Colaboradora o Administración de la A.E.A.T. la declaración-liquidación del modelo 309 respecto de aquellos trimestres en que se hayan efectuado adquisiciones intracomunitarias de bienes, así como efectuar el correspondiente ingreso del impuesto.
- 6) Presentar ante la Administración de la A.E.A.T. la declaración recapitulativa del modelo 349, respecto de aquellos trimestres en que se hayan efectuado operaciones intracomunitarias de bienes.

INFORMES, DICTÁMENES Y SENTENCIAS

VII. INGRESOS.

VII.1. Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía de 28 de enero de 1994, en relación a diversas cuestiones derivadas de la emisión de facturas por la venta de publicaciones de la Consejería de Economía y Hacienda.

**INFORME DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA,
DE 28 DE ENERO DE 1994, EN RELACIÓN A DIVERSAS
CUESTIONES DERIVADAS DE LA EMISIÓN DE FACTURAS POR
LA VENTA DE PUBLICACIONES DE LA CONSEJERÍA DE
ECONOMÍA Y HACIENDA.**

* MATERIA: INGRESOS.

- ESPECIALIDAD: INGRESOS.

Se ha recibido en esta Intervención General escrito de la Secretaría General Técnica de la Consejería de Economía y Hacienda formulando diversas cuestiones derivadas de la posibilidad de emisión de facturas por la venta de las publicaciones de la citada Consejería.

En contestación a todas las cuestiones planteadas, se formulan las siguientes:

C O N S I D E R A C I O N E S

PRIMERA.- La primera cuestión importante que se ha de resolver es determinar si la actividad realizada por la Consejería de Economía y Hacienda de venta de publicaciones y revistas está o no sujeta al impuesto sobre el Valor Añadido (I.V.A.) regulado en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y su Reglamento aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, normas que entraron en vigor el día 1 de enero de 1993.

Generalmente, los Entes Públicos no realizan actividades empresariales, porque no disponen de una organización de medios para intervenir lucrativamente en el mercado de bienes y servicios; sin embargo, en ocasiones desarrollan actividades que tienen carácter empresarial.

Para determinar si la actividad de un Ente Público es o no empresarial, en primer lugar, habrá que estar a los criterios generales de la Ley.

Dispone el artículo 5.2 de la Ley que “son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.

Por tanto, cuando exista, aunque sean mínimos una organización de personas y un patrimonio afecto, dirigidos a la producción o comercialización de bienes o servicios, habrá,

en principio, actividad empresarial y, en consecuencia, todas las operaciones que se realicen estarán sujetas al I.V.A.

Igualmente, serán de aplicación los criterios de atribución de la condición de empresarios contenidos en el artículo 5.1 de la Ley.

Se trataría de aplicar a los Entes Públicos los mismos criterios que a las personas y entidades privadas.

Son criterios generales, necesarios pero no suficientes para los Entes Públicos. El desarrollo de actividades empresariales por los Entes Públicos requiere otras precisiones, que se desarrollan a continuación.

Dispone la Sexta Directiva, en su artículo 4.5, que los Entes Públicos no serán sujetos pasivos "para las actividades u operaciones que realizan en cuanto que autoridades públicas, incluso, si con ocasión de estas actividades u operaciones, perciben derechos, rentas, contribuciones o retribuciones". Por tanto, conforme a la Directiva Comunitaria, el ejercicio de funciones públicas no tiene carácter empresarial.

La Ley española se adapta a este criterio y equipara el ejercicio de la función pública con las actividades cuyas operaciones se realizan mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

Dispone el artículo 7.8º de la Ley que no estarán sujetas al Impuesto:

"8º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los Entes públicos mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

Tampoco estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los Entes Públicos cuando se efectúen en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional cuyas operaciones principales se realicen mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

A efectos de lo previsto en el párrafo anterior se consideran operaciones principales aquéllas que representen al menos el 80 por ciento de los ingresos derivados de la actividad.

Los supuestos de no sujeción a que se refiere este número no se aplicarán cuando los referidos Entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles.

No obstante lo establecido en los párrafos anteriores de este número, estarán sujetas al Impuesto, en todo caso, las entregas de bienes y prestaciones de servicios que los Entes Públicos realicen, en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan: (...).

En consecuencia, las actividades de carácter empresarial realizadas por los Entes Públicos tienen el siguiente tratamiento:

- a) Si se realizan mediante contraprestación de naturaleza tributaria: no están sujetas al Impuesto,
- b) Si las operaciones se realizan en parte mediante contraprestación de naturaleza tributaria y en parte no, hay que distinguir:
 - Si las operaciones principales se efectúan mediante contraprestación de naturaleza tributaria: Todas las operaciones están no sujetas al Impuesto.
 - Si las operaciones principales se efectúan mediante contraprestación de naturaleza no tributaria: Sí están sujetas al Impuesto, exceptuándose, en todo caso, aquellas con contraprestación tributaria.
- c) Si se realizan mediante contraprestación de naturaleza no tributaria (sea precio público o precio privado): Sí están sujetas al Impuesto.

Los Entes Públicos pueden realizar una actividad única o varias distintas. Los criterios anteriores deben aplicarse a cada una de las actividades distintas, independientemente para cada una de ellas.

La no sujeción de las actividades realizadas por los Entes Públicos sólo procede, en su caso, cuando se efectúan directamente por dichos Entes, no cuando éstos se valgan de terceros, sean empresas públicas o privadas, para la realización de las actividades. Así lo dispone expresamente el propio artículo 7.8º de la Ley, en su párrafo cuarto, anteriormente transcrito.

Finalmente, se ha de señalar que el mismo artículo 7.8º de la Ley, en su último párrafo, enumera una serie de actividades realizadas por los Entes Públicos que, en todo caso, están sujetas al Impuesto.

SEGUNDA.- La concreta actividad objeto de la presente Consulta es la publicación, venta y difusión de las revistas “Coyuntura Económica de Andalucía” y “Boletín Económico de Andalucía” por parte del Servicio de Asesoría Técnica y Publicaciones de la Secretaría General Técnica de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía.

La publicación, venta y difusión de las citadas revistas es una actividad empresarial y, conforme a los criterios expuestos en la Consideración anterior, se ha de afirmar que es una actividad empresarial realizada por un Ente Público -la Junta de Andalucía-, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido (I.V.A.).

TERCERA.- La calificación de la actividad de la publicación, venta y difusión de las mencionadas revistas por parte de la Consejería de Economía y Hacienda como una actividad empresarial sujeta al I.V.A. y no exenta del mismo (ya que no se encuentra entre las exenciones del artículo 20 de la Ley) determina, necesariamente, la consideración de la Junta de Andalucía como sujeto pasivo del I.V.A., en virtud de lo dispuesto en el artículo 84.1.1º de la Ley.

Será sujeto pasivo del I.V.A. la Junta de Andalucía, y no la Consejería de Economía y Hacienda, conforme a lo dispuesto en el artículo 34.2 de la Ley 6/1983, de 21 de Julio,



del Gobierno y la Administración de la Comunidad Autónoma, que establece que la Administración de la Comunidad Autónoma “para el cumplimiento de sus fines actúa con personalidad jurídica única”, y en el artículo 3.4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que dispone que “cada una de las Administraciones Públicas actúa para el cumplimiento de sus fines con personalidad jurídica única”.

CUARTA.- La conceptualización de la Junta de Andalucía como sujeto pasivo del I.V.A. implica el cumplimiento de una serie de obligaciones que establece la Ley para los sujetos pasivos del impuesto, y que se pueden clasificar de la siguiente manera:

A) Obligación Material: La Repercusión.

La obligación material fundamental es la repercusión del Impuesto, regulada en los artículos 88 y 89 de la Ley.

Dice el artículo 88.1 de la Ley, en su párrafo primero:

“Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos”.

Y el artículo 88.2 de la Ley dispone:

“La repercusión del impuesto deberá efectuarse mediante factura o documento análogo, que podrán emitirse por vía telemática, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente”.

A estos efectos, la cuota repercutida se consignará separadamente en la base imponible, incluso en el caso de precios fijados administrativamente, indicando el tipo impositivo aplicado.

Se exceptuarán de lo dispuesto en los párrafos anteriores de este apartado las operaciones que se determinan reglamentariamente.

Por tanto, la Junta de Andalucía, como sujeto pasivo del I.V.A. tiene la obligación de repercutir el Impuesto en la venta de las revistas, y los adquirentes de las mismas tienen la obligación de soportarlo.

B) Obligaciones Formales.

Las obligaciones formales de los sujetos pasivos se contienen los artículos 164 a 166 de la Ley.

El desarrollo reglamentario de estas obligaciones se contiene, no sólo en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, sino en las normas siguientes (todas ellas modificadas por el citado Real Decreto 1624/1992):

- El Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios.
- El Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del Número de Identificación Fiscal.
- El Real Decreto 2401/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales.

De conformidad con las disposiciones anteriores, el hecho de que la Junta de Andalucía sea sujeto pasivo del I.V.A. implica las siguientes obligaciones:

- 1) Estar dada de alta en el Censo.
- 2) Disponer de un Número de Identificación Fiscal (N.I.F.).
- 3) Expedir y entregar, respecto a cada operación que se realice, una factura, que ha de reunir los requisitos previstos en el Real Decreto 2402/1985.
- 4) Llevar la contabilidad y los Libros/Registros reglamentariamente establecidos.
- 5) Presentar ante la Entidad Colaboradora o Administración de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (A.E.A.T.) la declaración-liquidación periódica en el modelo reglamentariamente establecido, así como efectuar, si procede, el correspondiente ingreso del Impuesto.
- 6) Presentar igualmente la declaración-resumen anual en el modelo establecido.

QUINTA.- En cuanto a la concreta cuestión planteada por la Jefa del Servicio de Asesoría Técnica y Publicaciones en relación a la firma de las facturas, se ha de manifestar lo siguiente:

El Real Decreto 2402/1985 impone a los empresarios y profesionales la obligación de expedir y entregar factura, pero no aborda quien debe firmar estas facturas cuando la actividad empresarial la efectúa un Ente Público.

Desde el punto de vista comercial, la factura representa el reflejo documental de los objetos comprendidos en una venta, remesa u otra operación de comercio, con expresión de cantidad, calidad, medida y precio.

Su expedición, por tanto, está estrechamente unida a la operación comercial o al negocio contractual del que deriva y, por ello, a las competencias que en la Administración Pública ostenta el correspondiente órgano de contratación,

La conclusión de lo anterior es, para este Centro Directivo, meridianamente clara: el órgano que debe emitir cualquier factura derivada de la venta de publicaciones editadas y distribuidas por la Consejería de Economía y Hacienda, es aquel que, de conformidad con el Decreto 411/1990, de 11 de diciembre, por el que se regula la estructura orgánica



de la Consejería, y con la Orden de 9 de enero de 1991, por la que se delegan determinadas competencias en los titulares de los órganos directivos de la Consejería, tenga delegada las facultades que corresponden al Consejero de Economía y Hacienda como órgano de contratación. Para la correcta aplicación de la citada Orden hay que entender que, en el caso que nos ocupa, no estamos ante una típica “contratación administrativa derivada de la gestión de los créditos de los servicios a su cargo”, sino de una contratación de la Administración que deriva de la gestión de los propios servicios a cargo del Centro Directivo que corresponda.

SEXTA.- Por lo que se refiere a los ingresos derivados de la actividad de publicación, venta y difusión de las revistas de la Consejería de Economía y Hacienda, el producto total de las citadas ventas u operaciones gravadas con I.V.A. se **deberán ingresar en las cuentas restringidas** de la citada Consejería, formalizando un doble mandamiento de ingreso:

- Uno, a la correspondiente aplicación presupuestaria de ingresos, por el importe de la contraprestación, I.V.A. excluido.
- Otro, a la cuenta extrapresupuestaria, aplicación 1090000400, por el importe del I.V.A. repercutido.

INFORMES, DICTÁMENES Y SENTENCIAS

VIII. PERSONAL EN GENERAL.

- VIII.1. Informe de la Dirección General de la Función Pública de 15 de febrero de 1994, sobre criterios para el cómputo de plazos de vencimiento o perfeccionamiento de trienios del personal al servicio de la Junta de Andalucía.

**INFORME DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE LA FUNCIÓN PÚBLICA,
DE 15 DE FEBRERO DE 1994.**

* PERSONAL EN GENERAL.

- CRITERIO SOBRE CÓMPUTO DE LOS PLAZOS PARA EL VENCIMIENTO O PERFECCIONAMIENTO DE TRIENIOS DE PERSONAL AL SERVICIO DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA.

En contestación a su escrito con registro de entrada en esta Consejería nº 28088 de 15 de diciembre de 1993, en el que plantea la no existencia por parte de algunos interventores de un criterio uniforme respecto del cómputo de los plazos para el vencimiento o perfeccionamiento de trienios, cúpleme comunicarle lo siguiente:

1º.- De acuerdo con el artículo 48.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que habla del cómputo de los plazos, cuando éstos se fijan en meses o años, dice que se computarán de fecha a fecha. Es decir que si el plazo se fija en años, se entenderán naturales en todo caso, ya que la expresión "año natural", hay que entenderla en el sentido de cómputo de fecha a fecha.

El Tribunal Supremo tuvo que aclarar reiteradamente la frase "de fecha a fecha" que empleaba la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958, ya que al realizar el cómputo de esa manera, su interpretación se prestaba a error.

Para solucionar el problema había que darse cuenta de que cómputo de fecha a fecha y cómputo por meses o años naturales es exactamente lo mismo. Para entenderlo basta con imaginar un plazo de 3 meses que empiece a contarse el día 3 de abril pues bien el día 3 de mayo empieza el segundo mes, el día 3 de junio empieza el tercer mes y el día 3 de julio el cuarto mes, o sea que el plazo habrá terminado el día 2 de julio.

2º.- Expuesto lo anterior, para el personal funcionario, la fecha de vencimiento de los trienios es la del día anterior al de la toma de posesión, por lo que la efectividad económica se producirá el mismo día de la toma de posesión.

Respecto al personal laboral, el abono de los trienios viene regulado en el IV Convenio Colectivo, en su artículo 54.1 donde se establece que se abonará a partir del primer día del mes en que el trabajador cumpla tres años o múltiplo de tres de servicios efectivos.

3º.- Por último y en relación con el ejemplo que responde en su escrito, aplicando el cómputo tal como indica el artículo 48.2 de la Ley 30/1992, la conclusión sería:



- El día 1 de diciembre de 1990, comienza a prestar servicios en la Junta de Andalucía.
- El 30 de noviembre de 1993, se cumple el trienio.
- El 1 de diciembre de 1993, se producirá la efectividad económica, para el personal funcionario.
- El 1 de noviembre de 1993, tendrá lugar la efectividad económica para el personal laboral.

INFORMES, DICTÁMENES Y SENTENCIAS

IX. PERSONAL LABORAL.

- IX.1. Informe de la Dirección General de la Función Pública de 18 de octubre de 1993, sobre interpretación del Acuerdo de 15 de noviembre de 1990.
- IX.2. Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía de 16 de diciembre de 1993, sobre diversas cuestiones en materia de personal suscitadas en la reunión de Interventores celebrada los días 28 y 29 de octubre de 1993 en Aguadulce (Almería).
- IX.3. Informe del Gabinete Jurídico de la Consejería de la Presidencia, de 26 de enero de 1994 relativo a modificaciones de puesto de trabajo de personal laboral fijo.
- IX.4. Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 4ª de lo Social, de 3 de noviembre de 1993, acerca de la consideración de tiempo indefinido en un contrato de fomento de empleo inscrito por quien había finalizado otro dentro de los doce meses anteriores.
- IX.5. Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 4ª de lo Social, de 25 de enero de 1994, sobre reconocimiento de fijeza en la relación laboral.
- IX.6. Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 4ª de lo Social, de 27 de enero de 1994, sobre contrato de interinidad en sustitución de trabajador en situación de I.L.T.

INFORME DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE LA FUNCIÓN PÚBLICA, DE 18 DE OCTUBRE DE 1993.

* PERSONAL LABORAL.

- CRITERIO SOBRE INTERPRETACIÓN DEL ACUERDO DE 15 DE NOVIEMBRE DE 1990.

La Disposición Adicional Octava del IV Convenio colectivo del Personal Laboral al Servicio de la Junta de Andalucía, establece que “se anexan al presente Convenio y formarán parte integrante del mismo los Acuerdos de la Comisión de Interpretación y Vigilancia de fecha 27-5-86, 18-5-89, 6-9-90 y 15-11-90.

El Acuerdo del 15-11-90 establece literalmente:

“El Convenio Colectivo, en su artículo 51, apartado 11, contempla la posibilidad de que la C.I.V. establezca Complementos al Puesto de Trabajo cuando, como consecuencia de las modificaciones de la R.P.T., se produzcan diferencias retributivas.

Los puestos de trabajo funcionarizados recientemente y que siguen siendo ocupados por personal laboral, en algunos supuestos tienen una retribución en cómputo anual superior a la que percibe el laboral que lo viene desempeñando.

En consecuencia se establece un Complemento al Puesto de Trabajo que será la diferencia entre **la retribución que perciba el personal laboral que lo viene ocupando**, (entendiendo esta retribución como la suma de Sueldo Base, Complemento de Categoría y Complemento de Puesto de Trabajo, si lo hay) y **la valoración de dicho puesto en la R.P.T., que incluye Sueldo Base, Complemento de Destino y Complemento Específico**. Entendiéndose este Complemento Específico minorado en la cuantía correspondiente al concepto dedicación que figura en la R.P.T. **Todo lo anterior referido a la retribución en cómputo anual y dividido por doce mensualidades”**.

Es objeto de análisis el examen de dicho acuerdo, como consecuencia de la problemática que ha surgido a la vista de los incrementos retributivos de los complementos Específicos del personal funcionario y la subida salarial del personal laboral al servicio de la Junta de Andalucía.

Así pues, prima facie es preciso señalar que la Jurisprudencia ha reconocido el carácter ambivalente del Convenio colectivo que, por su forma de elaboración, es un contrato, y por su eficacia jurídica, una norma. En consecuencia, ha defendido la aplicación simultánea



de las reglas generales de interpretación de las normas y de contratos (STCT de 9 de Julio de 1981, 13 de Noviembre de 1984).

Así, habrá de utilizarse:

1º.- La interpretación literal: según el sentido propio de sus palabras, artículo 3.1 Código Civil; el sentido literal de sus cláusulas (artículo 1281 Código Civil).

2º.- la interpretación sistemática: en relación con el contexto (artículo 3.1 Código Civil); “las unas por las otras, atribuyendo a las dudosas el sentido que resulte del conjunto de todas” (artículo 1.285 Código Civil).

3º.- La interpretación histórica: los antecedentes históricos y legislativos, artículo 3.1 del código Civil; los actos de los contratantes coetáneos y posteriores al contrato (artículo 1.282 Código Civil).

4º.- La interpretación teleológica: “atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas”, (artículo 3.1 Código Civil); la intención de los contratantes (artículo 1.281 y 1.283 del Código Civil).

El Convenio Colectivo del Personal Laboral al Servicio de la Junta de Andalucía otorga a la Comisión del Convenio la facultad de establecer otros complementos, requiriéndose para ello que los mismos se establezcan cuando se produzcan diferencias retributivas, como consecuencia de las modificaciones de las Relaciones de Puestos de Trabajo.

Es decir, el establecimiento de estos complementos tiene por finalidad evitar que exista una merma retributiva, o diferencia, que sean originadas como consecuencia de una modificación de la R.P.T.

En base a esta facultad que se le otorga a la Comisión del Convenio, se adoptó el Acuerdo de 15-11-90, siendo su origen una serie de puestos de trabajo que fueron funcionarizados y que seguían ocupados por personal laboral, y que en algunos supuestos tenían una retribución en cómputo anual superior a la que percibía el laboral que lo venía desempeñando.

Con tal motivo, se establece un Complemento al Puesto, señalándose que el fin de éste es evitar que el personal laboral que ocupa un puesto de funcionario perciba retribuciones inferiores a las que por el desempeño del mismo puesto le correspondían a un funcionario. Siendo claro, y así se deduce del tenor literal del acuerdo, que para hallar si existe la misma, es decir, si la retribución en cómputo anual del puesto funcionarizado es superior a la que percibe el laboral, habrá que tener en cuenta, la retribución que perciba el personal laboral que lo viene ocupando, en su cómputo anual y dividido por doce mensualidades.

Así se dice literalmente en el citado Acuerdo: “la retribución que perciba el personal laboral que lo viene ocupando”. Y en el último párrafo del mismo se indica que “todo lo anterior referido a la retribución en cómputo anual y dividido por doce mensualidades”, de tal forma que habrá que tener en cuenta todas las retribuciones que el personal laboral viene percibiendo.

Y ello, porque el concepto de retribución engloba la totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores, en dinero o en especie, por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena, ya retribuyan al trabajo efectivo cualquiera que sea la forma de remuneración, o los períodos de descanso computables como de trabajo. Sin que se pueda decir de contrario, que por el hecho de que en el Acuerdo, se diga “entendiendo esta retribución como la suma de Sueldo Base, Complemento de Categoría y Complemento de Puesto de Trabajo, si lo hay”, sean esos los únicos conceptos computables para hallar la diferencia en el cálculo de dicho Complemento.

De no ser así interpretaríamos sólo un párrafo del acuerdo, interpretación que, si se llevara a cabo en esos términos, atendería contra la igualdad retributiva predicada en el artículo 14 de la Constitución, 17 del Estatuto de los Trabajadores y la legislación vigente.

Hay que tener en cuenta, que podríamos encontrar con un personal laboral que, estando en el supuesto que estamos analizando, tenga mayor retribución que otro laboral, y que un funcionario en igual puesto. Téngase en cuenta que si el Complemento, objeto de estudio, se calcula sólo con esos tres conceptos retributivos, el personal que estuviera en este supuesto y para el cual se le calcula el mismo, según el espíritu del Acuerdo “para que no exista diferencia retributiva”: percibiría además otros conceptos salariales o subidas salariales, que el nuevo Convenio ha establecido y negociado, entre los que se encuentran el Plus de Modernización, Plus de Convenio, etc., lo que conculcaría, tal como hemos indicado anteriormente, las normas vigentes laborales y el propio Convenio Colectivo, además de no responder a la finalidad y al espíritu por el que se establece dicho complemento y que es objeto de análisis, cual es que no exista diferencia retributiva.

A mayor abundamiento, cuando se dice (“entendiendo esta retribución como la suma de Sueldo Base, Complemento de Categoría, Complemento del Puesto, si lo hay”), se ve que es una mera aclaración ya que, en ese momento no existían otros conceptos retributivos, éstos no podían señalarse; significando que en el III Convenio Colectivo las retribuciones para los Grupos I y II (donde se encontraban los puestos afectados por la funcionarización y por lo tanto los que podían verse afectados por el Complemento que se aprobaba), estaban integradas en ese momento por la suma del Sueldo Base, Complemento de Categoría y Complemento de Puesto de Trabajo con carácter general. No tenían Complemento de Convenio. Estos conceptos eran los que se manejaban a la hora de valorar un puesto de trabajo en la R.P.T.

En el IV Convenio Colectivo un puesto de trabajo de personal laboral adscrito a los Grupos I y II ha de valorarse, con independencia de quien lo ocupa, sumando Sueldo Base, Complemento de Categoría, Complemento al Puesto de Trabajo si lo hay, etc. es decir, todas las retribuciones que perciba el personal laboral con arreglo al nuevo Convenio, y ello porque los nuevos conceptos retributivos no pudieron tenerse en cuenta ya que no existían hasta que se negoció el vigente Convenio Colectivo.

Ya hemos indicado al principio de este informe, que la interpretación ha de hacerse atendiendo al espíritu y finalidad de la norma, tanto los actos coetáneos como los posteriores, atendiendo a su intención, en relación con el contexto, las unas por las otras, atribuyendo a las dudosas el sentido que resulte del conjunto de todas, siendo evidente que el espíritu del Acuerdo, al establecer el Complemento era evitar diferencias retributivas, es decir, que el personal laboral que ocupa un puesto de funcionario no perciba retribuciones inferiores



a las que por el desempeño del mismo puesto le correspondieran al funcionario. Por lo que insistimos, y de acuerdo con las normativas legales vigentes, el cálculo del Complemento al Puesto, en los casos que proceda, habrá de hacerse computando las retribuciones que el personal laboral, que vienen ocupando esos puestos, perciba según el Convenio Colectivo, en cómputo anual y dividido por doce mensualidades.

Y así, el artículo 6 del Convenio Colectivo establece que “todas las condiciones establecidas en el presente Convenio, sean o no de naturaleza salarial, sustituyen, compensan y absorben, en su conjunto, y en cómputo anual, a todas las existentes en la fecha de entrada en vigor, cualquiera que fuese la naturaleza, origen o denominación”.

Y el artículo 7 del referido Convenio regula la indivisibilidad del Convenio, estableciendo que “las condiciones pactadas en el presente Convenio forman un todo orgánico e indivisible y, a efectos de su aplicación práctica, serán consideradas global y conjuntamente.

Es decir, las condiciones pactadas forman un todo indivisible, por lo que no podrá pretenderse la aplicación de una o varias de sus normas con olvido del resto, sino que a todos los efectos ha de ser aplicado y observado en su integridad, porque en caso contrario, se podría producir un desequilibrio de las prestaciones y contraprestaciones libremente asumidas por los negociadores, quebrantando el sinalagma del contrato, con notorio abuso de derecho, prohibido por el artículo 7 del Código Civil.

Así viene entendiéndose por la Jurisprudencia, entre las que cabe destacar la TCT de 7 de octubre de 1988, en la que declara que “el Convenio Colectivo, dada su condición de un todo orgánico, su aplicación debe ser global”, “no siendo lícito aceptar la aplicación aislada de alguno de sus preceptos y rechazar otros por reputables menos generosos, acudiendo a la legislación anterior, lo que vendría a constituir un abuso del derecho prohibido por el artículo 7 del Código Civil, tal como declara la Sentencia del TCT de 20 de Enero, 14 de Julio, 28 de Noviembre de 1984, 15 de Abril y 7 de Noviembre de 1985”.

Así pues, para el establecimiento del Complemento es necesario:

1º.- Que existan diferencias retributivas.

2º.- Que estas diferencias retributivas traigan su origen en una modificación de la Relación de Puestos de Trabajo por la que se cambia la adscripción de Funcionario a Laboral.

3º.- Que el personal laboral permanezca adscrito al mismo puesto, según lo establecido en la Ley 30/1984 modificada por la Ley 23/1987.

4º.- Que la retribución, en cómputo anual, del puesto Funcionarizado, sea superior a la que percibe el laboral, en cómputo anual y dividido por doce mensualidades, que lo viene desempeñando.

5º.- Como consecuencia de todo lo anterior y siempre y cuando se den todos los presupuestos que claramente determinan y establece el Acuerdo, procederá el cálculo del Complemento que percibiría el personal laboral, teniendo en cuenta que para el mismo, en los casos en que proceda, ha de computarse la **retribución** que percibe el personal

laboral según lo regulado en el IV Convenio Colectivo

Como conclusión, el Acuerdo de 15-11-90 viene a contemplar por consiguiente el desarrollo del apartado 11, del artículo 51 del III Convenio Colectivo, y sienta el establecimiento de un complemento al Puesto de Trabajo tendente a paliar la merma retributiva como consecuencia de las modificaciones de la R.P.T. Es decir, el espíritu de este Complemento se centra en la evitación de desequilibrios económicos y fija como parámetro ineludible dos módulos salariales, el primero atinente a “la retribución que perciba el personal laboral que lo viene ocupando” y “la valoración igualmente salarial de dicho puesto en la R.P.T.”; sin que quepa detenerse en las circunstancias de no incluir en tales módulos las variaciones que experimenten respectivamente, esto es, si surge una subida funcional, bien sea por el establecimiento de un nuevo complemento funcional, o bien se trate de un incremento de algún complemento funcional ya existente, tal módulo no puede sino computarse como retribución global por todos los conceptos. Y lo mismo sucede para el módulo salarial laboral, es decir, por ejemplo, cualquier retribución salarial complementaria que se establezca, que se incremente o que cambiara de denominación retributiva, no es dable pretender no incluirlo a los efectos de determinar el módulo retributivo global.

Y es por ello, por lo que en el Acuerdo se incide en “la diferencia entre la retribución que perciba el personal laboral y la valoración de dicho puesto funcional en la R.P.T.”. Qué duda cabe, tal como hemos dicho, que si la retribución funcional se incrementare en el establecimiento de nuevos complementos o incrementar los ya existentes, la “valoración de dicho puesto: se entiende como la retribución total del funcionario de la R.P.T., siendo claro que lo mismo establece el Acuerdo en el caso de la subida de las retribuciones del personal laboral.

Esta es la razón por la que en el citado Acuerdo que se analiza, culmina señalando “todo lo anterior referido en cómputo anual y dividida por doce mensualidades”; significando que esta retribución, en cómputo anual y dividida por doce mensualidades afecta tanto al módulo retributivo funcional como al laboral.

Atendiendo a todo lo que hemos expuesto, y vista la normativa que hemos analizado, no cabe jurídicamente otra interpretación, ya que mantener lo contrario supondría que cualquier mejora funcional, la Administración pretendería excluirla para que aquella diferencia fuese menor. Y la misma razón asiste cuando se cuestionan no incluir la totalidad de las retribuciones salariales de los laborales.

Esta interpretación es acorde con el espíritu de la instauración del Complemento, con su finalidad, con la hermenéutica interpretativa del sentido propio de su palabra en relación con el contexto, con los antecedentes históricos, con la interpretación teleológica o finalista, anteriormente señaladas, y con las normas propias del Convenio que reglan a éste como un todo orgánico e indivisible y a efectos de su interpretación práctica, serán consideradas global y conjuntamente (artículo 7 del Convenio Colectivo del Personal Laboral al Servicio de la Junta de Andalucía). Y por fin con la doctrina sentada por los Tribunales y que hemos señalado anteriormente. Y ello porque, en caso contrario, no se alcanzaría el efecto pretendido en la norma, es decir, su espíritu finalista compensatorio, reparador de la merma retributiva; así mismo tampoco cumpliría con el principio de bilateralidad de las obligaciones, que conlleva el equilibrio retributivo respecto de los dos módulos, quebrantándose el principio



de equidad que obliga a ponderar recíprocamente las prestaciones (artículo 3 y 1258 del Código Civil).

Por lo expuesto no es dable por tanto pretender que una retribución salarial no entre a formar parte para el cálculo del Complemento ya que se alcanzaría el efecto contrario deseado por el Acuerdo, es decir, a no formar parte para dicho cálculo las nuevas retribuciones salariales negociadas en el Convenio, el trabajador percibiría no sólo mayor retribución que otro de su misma categoría sino incluso mayor retribución que el funcionario cuyo parámetro salarial global se tomó de referencia, lo que supondría un quebranto de lo pactado en Convenio Colectivo.

INFORME DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, DE 16 DE DICIEMBRE DE 1993.

* PERSONAL LABORAL.

- DIVERSAS CUESTIONES EN MATERIA DE PERSONAL SUSCITADAS EN LA REUNIÓN DE INTERVENTORES CELEBRADA LOS DÍAS 28 Y 29 DE OCTUBRE DE 1993 EN AGUADULCE (ALMERÍA).

CUESTIÓN 1ª

¿EN QUÉ SITUACIÓN SE ENCONTRARÁN AQUELLOS CONTRATOS LABORALES DE INTERINIDAD CUANDO EL TITULAR DEL PUESTO DE TRABAJO NO SE INCORPORA?

Los contratos laborales de interinidad, regulados en el artículo 4 del Real Decreto 2104/84, son aquéllos que se conciertan para sustituir a trabajadores ausentes temporalmente de la Empresa con derecho a reserva de puesto de trabajo (supuestos de incapacidad laboral transitoria, vacaciones, licencias, etc.). Dichos contratos durarán mientras subsista el Derecho a la reserva de puesto y se extinguirán por la reincorporación del trabajador sustituido en el plazo legal o reglamentariamente establecido.

La cuestión se plantea cuando el trabajador sustituido no se reincorpora (por ejemplo, pase a la situación de invalidez permanente, fallecimiento, etc.), ya que, una vez constatada la no reincorporación, deja de existir la causa que fundamenta el contrato de interinidad.

Este tema ha sido abordado por la reciente Instrucción núm. 11 de la Secretaría General para la Administración Pública de 19 de octubre de 1993 (incorporada al presente informe como ANEXO NUM. 1) que, interpretando la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo, entiende que la falta de reincorporación del sustituido determina la condición de vacante de la plaza y el trabajador que sustituye continuará en el desempeño de la misma sometido a las reglas generales de desempeño temporal del puesto.

No obstante, lo expuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando por la naturaleza del puesto de trabajo el mismo no pueda declararse vacante, (ejemplo: puestos declarados a extinguir) o no sea necesaria la prestación del servicio para el que el trabajador fue contratado (cierre del centro, modificación de la Relación de Puestos de Trabajo, etc.). En estos supuestos se dará por finalizado el contrato de interinidad.

Los criterios anteriormente expuestos se documentarán en el contrato de trabajo a



cuyos efectos la referida instrucción propone la siguiente cláusula:

a) Contratos de interinidad vigentes a la fecha de la Instrucción nº 11 de la Secretaría General para la Administración Pública. Cuando se constate la no reincorporación, la siguiente:

“Cláusula Adicional: El contrato de interinidad celebrado por esta Administración con D. _____ para sustituir al trabajador D. _____ por la causa (I.L.T., Maternidad, etc.) y vista la no reincorporación del trabajador, este contrato mantendrá su vigencia hasta la provisión definitiva por los procedimientos que se establecen en la Ley y en el Convenio Colectivo del Personal Laboral al Servicio de la Junta de Andalucía y en todo caso por la desaparición del puesto de trabajo, o cuando no sea necesaria la prestación de sus servicios”.

b) Contratos de interinidad que se formalicen con posterioridad a la Instrucción antes mencionada:

La siguiente cláusula: “en el supuesto de no incorporación del titular del puesto de trabajo D. _____ este contrato mantendrá su vigencia hasta la provisión definitiva por los procedimientos que se establecen en la Ley y en el Convenio Colectivo del Personal Laboral al Servicio de la Junta de Andalucía y en todo caso por la desaparición del puesto de trabajo o cuando no sea necesaria la prestación de sus servicios.

CUESTIÓN 2ª

¿QUÉ INCIDENCIA DEBE TENER EL PLUS DE MODERNIZACIÓN, PREVISTO EN EL VIGENTE CONVENIO COLECTIVO PARA EL PERSONAL LABORAL DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, EN LOS DERECHOS ECONÓMICOS DE UN TRABAJADOR EN SITUACIÓN DE INCAPACIDAD LABORAL TRANSITORIA?

En relación con las dudas planteadas acerca de si el Plus de Modernización previsto en el artículo 54.11 del IV Convenio Colectivo para el Personal Laboral al Servicio de la Junta de Andalucía ha de abonarse o no en "los períodos en los que el trabajador se encuentre en situación de Incapacidad Laboral Transitoria, así como la cuantía de las pagas extras en esta situación, se informa lo siguiente:

Artículo 34: INCAPACIDAD LABORAL TRANSITORIA Y MATERNIDAD.

Texto: “El trabajador que se encuentre en esta situación percibirá una cuantía equivalente a la diferencia entre la prestación de la Seguridad Social y las retribuciones íntegras del último mes, excluidos los denominados pluses en el presente Convenio.

A partir del 1 de enero de 1993, y para la Incapacidad Laboral Transitoria que tenga su origen en accidente de trabajo, enfermedad profesional o período de descanso por maternidad, no procederá la citada exclusión de los pluses”.

En relación con el texto transcrito, los criterios interpretativos de este Centro son los

que a continuación se exponen:

a) En relación con el Plus de Modernización.

En el párrafo 1º, se regula la prestación por I.L.T. derivada de contingencias comunes (de accidente no laboral y enfermedad común) y, en el 2º la derivada de las contingencias profesionales (accidentes de trabajo y enfermedad profesional) y, además, del período de descanso por maternidad.

La novedad con respecto al III Convenio se halla en el 2º párrafo. Consiste en la no exclusión de pluses en los supuestos, bien de I.L.T. derivada de accidente de trabajo o enfermedad profesional, o bien de período de descanso por maternidad.

Este Centro Directivo entiende que los pluses que se excluirán o no, según se trate del 1º o 2º párrafo, deben ser los de modernización, turnicidad, penosidad, toxicidad o peligrosidad. Por contra, deben excluirse en todo caso el plus de transporte o de distancia y otros, en su caso, que no estén directamente relacionados con el puesto de trabajo ni tengan naturaleza salarial.

En consecuencia, el Plus de modernización debe excluirse de la base del cálculo de la prestación I.L.T. de contingencias comunes y tenerse en cuenta en la prestación de I.L.T. derivada de contingencias profesionales o maternidad.

Situación singular sobre la que se suscitó otra cuestión acerca del Plus de Modernización (aspecto parcial dentro del Artículo 34 del Convenio) es la del personal laboral cuya plaza se ha funcionarizado.

Sobre esta cuestión, hay que tener en cuenta que el sistema retributivo de aplicación al personal laboral que ocupe puestos de trabajo funcionarizados es el ordinario del Convenio Colectivo, incluido, en su caso, el complemento al puesto de trabajo establecido por la Comisión de Interpretación y Vigilancia cuando, como consecuencia de la modificación de la R.P.T., se produzcan diferencias retributivas (Acuerdo de la C.I.V. de 15 de noviembre de 1990, B.O.J.A. núm 107, de 31 de diciembre).

Por tanto, la cuantía que, al amparo del artículo 34 del Convenio Colectivo, deba abonarse al personal laboral que ocupe puestos funcionarizados debe determinarse de la misma forma que para el resto del personal laboral.

Por otra parte, este artículo merece otro tipo de análisis sobre aspectos tales como cuantía, naturaleza, cotización a la Seguridad Social, derechos económicos e imputación presupuestaria.

b) En relación con la cuantía mensual y posibilidad de pagas extraordinarias.

La Junta de Andalucía debe abonar a su cargo la diferencia existente entre la prestación económica a cargo de la Seguridad Social en concepto de I.L.T. y "las retribuciones integras del último mes excluidos los denominados pluses en el presente convenio",

Sobre lo que debe entenderse por pluses en este párrafo ya nos hemos pronunciado,



determinando que son aquéllos que tienen naturaleza salarial y no los que la tengan indemnizatoria, los cuales en ningún caso, incluido el párrafo 2º de dicho precepto, pueden ser tenidos en cuenta en la determinación de esta mejora de las prestaciones económicas a cargo de la Seguridad Social.

Más problemas ocasiona la interpretación de la expresión “retribuciones íntegras del último mes”, ya que surgen dudas como las siguientes:

1ª ¿Se debe hacer una interpretación literal en el sentido de tomar como referencia las que devengó y percibió cada trabajador en el mes anterior, con independencia del mes del año de que se trate o de si el período que se abonó correspondía a un mes entero?

A juicio de este Centro Directivo no, ya que, podía darse el caso de que en el mes anterior se hayan devengado y percibido pagas extraordinarias o productividad o devengado y percibido las que proporcionalmente correspondían por haberse producido la incorporación de una licencia no retribuida.

2ª ¿Se trata de las retribuciones que debió devengar y percibir en el mes anterior excluidas, en caso de haberse percibido, retribuciones de devengo semestral (extraordinarias) o anual (productividad) y sin otorgar relevancia a situaciones como la incorporación tras el disfrute de licencias no retribuidas?

Este Centro entiende que esta es la interpretación más coherente.

Las fórmulas para cuantificar las cuantías a que se hace referencia en los dos párrafo del artículo 34 podrían ser, respectivamente, las siguientes:

$$k = (R - P) - Pr, \text{ y} \quad K = R - Pr.$$

Donde:

K = Cuantía.

R = Retribución que debiera aplicarse en el mes anterior sin componente de extras o productividad.

P = Pluses.

Pr = Prestación o Subsidio a cargo del Instituto Nacional de la Seguridad Social.

La aplicación de esta fórmula permite que, vencidos los días de devengo de las pagas extraordinarias, estas se abonen, bien como mejora de la prestación de la Seguridad Social, si el trabajador sigue en I.L.T., o bien como retribución, si el trabajador ha sido dado de alta.

Otro problema, no solucionado de forma expresa en el artículo 34, es el de la cuantía que debe percibir el trabajador en baja pero sin derecho a la prestación económica de I.L.T. a cargo de la Seguridad Social, por no tener cubierto el período mínimo de

cotización exigido, pues hay que recordar que aunque este período no se exija para la I.L.T. derivada de accidente común o laboral, enfermedad profesional o período de observación de ésta, sí se exige, cuando la causa es enfermedad común (180 días en los 5 años anteriores) y maternidad (los mismos 180 días y además figurar como afiliado nueve meses anteriores).

En estos supuestos, sobre cual es el alcance del artículo 34 pueden hacerse interpretaciones que van desde la ausencia de derechos económicos hasta la totalidad de los mismos en situación de activo.

La solución a esta cuestión corresponde darla a los órganos competentes en material de personal, a cuyo efecto se les planteará la cuestión por este Centro Directivo.

c) Otras cuestiones:

Durante la situación de I.L.T., la relación laboral se encuentra en suspenso. Por tanto, no se generan obligaciones de trabajar ni de abonar salarios (lo que se abonan son prestaciones de I.L.T. a cargo de la Seguridad Social y mejoras en dichas prestaciones a cargo de la Junta de Andalucía).

Las cantidades que se abonan en este concepto no están exentas de tributación en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que no debemos confundir estas cuantías con las exenciones previstas en el artículo 9.1 apartados b) y c) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del I.R.P.F., que se refieren a la Incapacidad Permanente. Por consiguiente, deberán ser objeto de la retención que procede de conformidad con el Reglamento de dicho impuesto.

A juicio de este Centro Directivo, dada la naturaleza de mejora de la prestación de la Seguridad Social y descartada la naturaleza salarial, el gasto debería imputarse al artículo 16 de la clasificación económica del gasto y corregirse la práctica de imputación, dentro del artículo 13, al subconcepto 131.03, "Otros Complementos", al que ya se imputan numerosos complementos y que además dificultaría la información de la ejecución del Presupuesto en este tipo de gasto.

Una posible solución podría ser la creación del subconcepto 161.01 "Mejoras de las prestaciones de la Seguridad Social".

No obstante ello, se dará traslado del presente escrito a la Dirección General de la Función Pública y Comisión del Convenio, así como a la Dirección General de Presupuestos, órganos competentes en la materia, a los efectos de que, si considerasen erróneos los criterios expuestos, manifiesten de forma expresa el que entendiesen de aplicación.

CUESTIÓN 3ª

SE ESTÁ DICTANDO POR LOS JUZGADOS DE LO SOCIAL SENTENCIAS EN LAS QUE CONDENAN A LA ADMINISTRACIÓN DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA O A ALGUNO DE SUS ORGANISMOS AUTÓNOMOS AL ABONO DE CANTIDADES A TRABAJADORES QUE REALIZAN TRABAJOS DE SUPERIOR CATEGORÍA, EN CASO EN LOS QUE NO



EXISTE PLAZA DE SUPERIOR CATEGORÍA, O EXISTIENDO, SE ENCUENTRA DESDOTADA.

EN OCASIONES, SE PRODUCEN SENTENCIAS REITERADAS SOBRE UN MISMO ASUNTO, SIN QUE EN LA UNIDAD ADMINISTRATIVA AFECTADA SE CREE O SE DOTE LA PLAZA CORRESPONDIENTE.

ANTE DICHA SITUACIÓN, SE PLANTEA QUÉ ACTITUD DEBEN ADOPTAR LOS INTERVENTORES QUE FISCALIZAN LAS PROPUESTAS DE PAGO MEDIANTE LAS QUE SE PROCEDE A LA EJECUCIÓN DE LAS CORRESPONDIENTES SENTENCIAS.

En relación con la cuestión conviene diferenciar dos aspectos:

a) Condiciones legales, administrativas y convencionales establecidas para la realización de trabajos de superior categoría:

Del Estatuto de los Trabajadores, IV Convenio Colectivo para el Personal Laboral al Servicio de la Junta de Andalucía y Reglamento de Intervención de la Comunidad Autónoma de Andalucía, se desprenden las siguientes condiciones:

1.- Concurrencia de necesidades excepcionales, perentorias o imprevisibles, justificadas mediante Resolución de Órgano competente sobre adscripción o de desempeño provisional de impuesto de trabajo de superior categoría, de conformidad con el artículo cuarto 1.k) del Decreto 255/1987, de 28 de octubre, de atribución de competencias del personal de la Junta de Andalucía, aplicable al personal laboral por analogía.

2.- Fiscalización previa de la citada Resolución de adscripción, ya que, al ser generadora de un nuevo gasto y no tratarse de un gasto normal y periódico intervenido en su período inicial, está sometida a dicho trámite. Su incumplimiento conlleva la necesidad de convalidación del gasto.

Además, habrá de tenerse en cuenta lo dispuesto en la Circular 10/1991, de la Intervención General, por la que se dictan instrucciones para la fiscalización de gastos de personal, sobre el momento en que dicho trámite ha de efectuarse.

3.- Realización de trabajos de superior categoría por el tiempo imprescindible sin que pueda excederse de 6 meses, en cuyo caso se podrá incurrir en responsabilidades.

4.- Informe previo de los representantes legales de los trabajadores o sección sindical.

5.- Realización del trabajo por trabajador de la misma área funcional y de forma rotativa, ambas condiciones, siempre que sea posible.

b) Pago de las Sentencias derivadas de la realización de trabajos de superior categoría.

Las obligaciones para la Junta de Andalucía, declaradas mediante Sentencia firme deben ser cumplidas por el órgano que hubiese dictado el acto o disposición objeto del recurso en aplicación de los deberes de la Administración, tanto de cumplir lo decidido

mediante sentencia firme, como de prestar la colaboración requerida por los órganos jurisdiccionales en sus resoluciones firmes dictadas en ejecución de sentencias.

Cuando no exista consignación presupuestaria, la Administración resulta obligada a proveer lo necesario para dotar los créditos del Presupuesto de la Cuantía necesaria y con la diligencia debida. La dotación habrá de instrumentarse mediante la modificación presupuestaria que proceda según la naturaleza de los créditos y según que la causa de la falta de dicha consignación obedezca a razones de imprevisión total o insuficiente.

En relación con la cuestión, conviene recordar lo indicado por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 32/1982, de 7 de junio: “en ningún caso el principio de legalidad presupuestaria puede justificar que la Administración posponga la ejecución de las Sentencias más allá del tiempo necesario para obtener, actuando con la diligencia debida, las consignaciones presupuestarias en el caso de que éstas no hayan sido previstas”.

Sobre la cuestión suscitada de qué actitud deben adoptar los Interventores ante la observación de la reiteración de Sentencias sobre un mismo asunto sin que en la unidad administrativa se cree y dote el puesto de trabajo, la única respuesta posible que no implique una extralimitación en las competencias de los órganos Interventores es poner de manifiesto estos hechos a los órganos competentes en materia de personal en cada Consejería, Delegación Provincial u Organismo (Viceconsejero, Delegado Provincial y Director o Presidente del Organismo) para que, si lo estimasen oportuno, inicien las actuaciones dirigidas a una solución del problema distinta a la que se viene dando de solucionarlo a través del procedimiento de ejecución de sentencias.

Dentro de las posibles sugerencias que los Interventores pueden hacer se pueden apuntar las siguientes:

1ª Modificación de la R.P.T. adaptándola a la situación de necesidades reales.

2ª Recordatorio de las condiciones legales, administrativas y convencionales establecidas para la realización de trabajos en el desempeño de trabajos en superior categoría.

CUESTIÓN 4ª

¿ES PROCEDENTE PRACTICAR LAS RETENCIONES, DEDUCCIONES Y DESCUENTOS QUE LEGALMENTE PROCEDAN SOBRE LAS CANTIDADES DE NATURALEZA SALARIAL RECONOCIDAS EN SENTENCIAS JUDICIALES?

En relación con esta cuestión, se informa que, de conformidad con los artículos 41, 42 y 43 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, y, de otro lado, del artículo 68 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, los órganos competentes están obligados a practicar deducciones en concepto de I.R.P.F. y Seguridad Social en las cantidades de naturaleza salarial reconocidos por sentencia judicial.

Este criterio es compartido por el Gabinete Jurídico de la Consejería de la Presidencia, según su informe de 23.10.92 (que se acompaña como Anexo núm. II) en el que se informa que “las cantidades de naturaleza salarial reconocidas por sentencia judicial han de con-



siderarse (salvo que otra cosa expresamente se diga en la sentencia) como rendimientos íntegros y, por tanto, sujetos a las retenciones, deducciones y descuentos que legalmente se hallen establecidos en cada momento para los rendimientos de aquella naturaleza”.

CUESTIÓN 5ª

CON LA APROBACIÓN DEL PRIMER CONVENIO COLECTIVO PARA EL PERSONAL LABORAL AL SERVICIO DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, SE CREÓ DENTRO DEL CONCEPTO DE COMPLEMENTO DE ANTIGÜEDAD UN COMPLEMENTO PERSONAL NO ABSORBIBLE, QUE COMPENSASE LA DIFERENCIA EXISTENTE ENTRE LA RETRIBUCIÓN POR ANTIGÜEDAD EN EL CONVENIO COLECTIVO DE PROCEDENCIA Y LA RETRIBUCIÓN POR ANTIGÜEDAD EN EL PRIMER CONVENIO COLECTIVO DE LA JUNTA. ESTE COMPLEMENTO PERMANECE EN LA ACTUALIDAD.

SIN EMBARGO, EXISTE DETERMINADO PERSONAL LABORAL QUE POR HABER ACCEDIDO A UN GRUPO SUPERIOR, HA VISTO INCREMENTADAS SUS RETRIBUCIONES POR ANTIGÜEDAD, PLANTEÁNDOSE EN ESTE SUPUESTO LA PROCEDENCIA DEL ABONO DEL C.P.N.A., O SU REDUCCIÓN O ABSORCIÓN POR EL IMPORTE QUE HA SIDO INCREMENTADO SU COMPLEMENTO POR ANTIGÜEDAD.

En relación con la cuestión planteada, hay que tener en cuenta, en primer lugar, que dicho complemento se basa en la siguiente normativa:

I Convenio Colectivo para el personal laboral de la Junta de Andalucía publicado por el Acuerdo de la Dirección General de Trabajo de fecha 23-7-85 (B.O.J.A. de 09-8-85). Art. 17.2.2: **Complemento de Antigüedad**, consiste en una cantidad fija para cada uno de los grupos, por cada tres años de servicios. Se devengará a partir del primer día del mes en el cual se cumplan tres o múltiplos de tres años de servicios efectivos.

Las cantidades anuales que cada trabajador viniese percibiendo en la actualidad, y no fuera absorbida por la cantidad antes señalada, se **consolidarán como complemento personal no absorbible**.

II Convenio Colectivo para el personal laboral de la Junta de Andalucía publicado por el Acuerdo de la Dirección General de Trabajo de fecha 28-6-88 (B.O.J.A. de 5-7-88). Art. 46.2: **Complemento Personal no Absorbible**: Es la cantidad que perciben algunos trabajadores para compensar la disminución que experimentaron en el complemento de antigüedad como consecuencia de la homogeneización practicada con la entrada en vigor del I Convenio Colectivo para el personal laboral al servicio de la Junta de Andalucía. Este complemento se mantendrá inalterable en su cuantía, que será la fijada en la forma prevista en el párrafo 2º del ap. 2.2 del artículo 17 del citado Convenio.

III Convenio Colectivo para el personal laboral de la Junta de Andalucía publicado por el Acuerdo de la Dirección General de Trabajo de fecha 01-8-90 (B.O.J.A. nº 70 de 17-8-90). Art. 51.2: **Complemento Personal no Absorbible**: Es la cantidad que perciben algunos trabajadores para compensar la disminución que experimentaron en el complemento de antigüedad como consecuencia de la homogeneización practicada con la entrada en vigor del I Convenio Colectivo para el personal laboral al servicio de la Junta de Andalucía. Este complemento se mantendrá inalterable en su cuantía, que será la que se viniera

percibiendo a la fecha de la entrada en vigor del presente Convenio.

IV Convenio Colectivo para el personal laboral de la Junta de Andalucía publicado por el Acuerdo de la Dirección General de Trabajo de fecha 4-1-93 (B.O.J.A. de 19-1-93). Art. 54.2: Mantiene literalmente el mismo texto del artículo 51.2 del III Convenio transcrito en el párrafo anterior.

Por otra parte, la Disposición Adicional segunda del I Convenio regula el C.P.T. (Complemento Personal Transitorio) en los siguientes términos:

“Los trabajadores que como consecuencia de la homogeneización salarial prevista en el presente Convenio, así como de la valoración y asignación a los puestos de trabajo experimenten una disminución en el total de sus retribuciones anuales, tendrán derecho a un complemento personal y transitorio por la diferencia, que será absorbido y compensado, en cómputo anual, por cualquier mejora retributiva de la misma naturaleza que se fije con posterioridad. Las condiciones de absorción serán fijadas por la Comisión de Interpretación y Vigilancia”.

Los siguientes Convenios Colectivos, incluido el vigente, mantienen como un concepto más de los que integran la estructura salarial el C.P.T. y establecen las cuantías en que dicho complemento pueden ser compensado y absorbido.

Del examen de la normativa expuesta se deduce que el I Convenio Colectivo instrumenta dos distintos complementos personales para garantizar a los trabajadores el nivel de retribuciones que venían percibiendo a la entrada en vigor del mismo: el complemento personal no absorbible referido exclusivamente al concepto de antigüedad y el complemento personal transitorio que comprende el resto de conceptos salariales.

Los convenios posteriores establecen las reglas para la absorción del C.P.T., mientras que declaran expresamente inalterable la cuantía del complemento personal no absorbible, lo que unido al sentido propio de las palabras “no absorbible” y “se consolidará”, nos lleva a la conclusión de que no procede la reducción o absorción del mismo aún en los supuestos en que se accede a un grupo laboral superior.



A N E X O S

ANEXO I

INSTRUCCIÓN Nº 11, DE 19 DE OCTUBRE DE 1993, DE LA SECRETARÍA GENERAL PARA LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA COMPLEMENTARIA A LA CIRCULAR 2/1991, RELATIVA A LOS CONTRATOS DE INTERINIDAD CELEBRADOS AL AMPARO DEL ARTÍCULO 4 DEL R.D. 2.104/84 DE 21 DE NOVIEMBRE, TRAS LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO, SALA DE LO SOCIAL, DE FECHA 28 DE DICIEMBRE DE 1992, UNIFICANDO DOCTRINA RESPECTO A LA INTERPRETACIÓN DEL CITADO TEXTO LEGAL.

INTRODUCCIÓN.-

El artículo 4 del R.D. 2.104/84, de 21 de Noviembre, por el que se regulan diversos contratos de trabajo de duración determinada y el contrato de trabajadores fijos discontinuos, establece en su apartado 1º que son contratos de interinidad los que se conciertan para sustituir a trabajadores de la empresa con derecho a reserva del puesto de trabajo, en virtud de una norma, pacto individual o colectivo.

Dicho artículo en su apartado 2º letra b, preceptúa que la duración será la del tiempo durante el que subsista el derecho de reserva del puesto de trabajo del trabajador sustituido. Y en el apartado c, se indica que el contrato se extinguirá por la reincorporación del trabajador sustituido en el plazo legal o reglamentariamente establecido, previa denuncia de las partes, sin necesidad de preaviso, salvo pacto en contrario.

El apartado d, del artículo 4.2 del citado Real Decreto 2.104/84, de 21 de Noviembre, establece que se considerarán indefinidos cuando no se hubiera producido la reincorporación del trabajador sustituido en el plazo legal o reglamentariamente establecido, o cuando tras la reincorporación continúe prestando servicios.

La Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Social de 27 de Diciembre de 1992 unifica la doctrina en cuanto a la interpretación del artículo 4 del R.D. 2.104/84 de 21 de Noviembre, en cuanto que señala una expectativa para el interino de conservar el puesto de trabajo cuando no se produzca la reincorporación, no obstante, señala "sin perjuicio de los supuestos especiales". Y ello, y tal como señala la misma Sentencia en la que se recoge la Sentencia de 17 de Noviembre de 1987, de 22 de Octubre del mismo año y de 25 de febrero de 1988. La Sentencia del alto Tribunal de 25 de Febrero y 6 de Octubre de 1988 declara que la estabilidad en el empleo debe de entenderse referida a la conservación del puesto de trabajo hasta el momento en que se produzca su cobertura definitiva.

Por ello, debe entenderse que la falta de reincorporación del sustituido determina la condición de vacante de la plaza y el trabajador que sustituye continuará en el desempeño de la misma sometido a las reglas generales de desempeño temporal del puesto, por tanto hasta la provisión definitiva por los procedimientos que se establece en la Ley y en el Convenio Colectivo del Personal Laboral al servicio de la Junta de Andalucía y en todo caso por la desaparición del puesto de trabajo o cuando no sea necesaria la prestación de sus servicios.



Lo expuesto en el punto anterior no procederá cuando por la naturaleza del puesto de trabajo el mismo no pueda declararse vacante, (ejemplo: puestos declarados a extinguir) o no sea necesaria la prestación del servicio para el que el trabajador fue contratado (cierre centro, desdotación, modificación de la Relación de Puestos de Trabajo...). En este supuesto se dará por finalizado el contrato de interinidad.

Tras las consideraciones expuestas se emiten las siguientes instrucciones:

PRIMERO.- En los supuestos de contratos de Interinidad en que el titular del puesto de trabajo no se reincorpora por cualquier causa, desapareciendo por tanto el derecho de reserva del puesto de trabajo, el sustituto permanecerá en el desempeño de dicho puesto.

SEGUNDO.- No obstante, habrá que expresar contractualmente la desaparición de la circunstancia que causó su contratación y regularizar su situación en el Registro General de Personal. Para ello se propone una cláusula adicional a su contrato en los términos siguientes:

Cláusula Adicional: El contrato de interinidad celebrado por esta Administración con D. _____ para sustituir al trabajador D. _____ por la causa (I.L.T., Maternidad, etc.) y vista la no reincorporación del trabajador, este contrato mantendrá su vigencia hasta la provisión definitiva por los procedimientos que se establecen en la Ley y en el Convenio Colectivo del Personal Laboral al Servicio de la Junta de Andalucía y en todo caso por la desaparición del puesto de trabajo o cuando no sea necesaria la prestación de sus servicios.

TERCERO.- En los contratos de interinidad que se formalicen a partir de esta fecha y por las causas ya señaladas se debe consignar la siguiente cláusula:

“En el supuesto de no incorporación del titular del puesto de trabajo D. _____, este contrato mantendrá su vigencia hasta la provisión definitiva por los procedimientos que se establecen en la Ley y en el Convenio Colectivo del Personal Laboral al Servicio de la Junta de Andalucía y en todo caso por la desaparición del puesto de trabajo o cuando no sea necesaria la prestación de sus servicios.

CUARTO.- El cese del trabajador/a en el puesto de la R.P.T. interna deberá efectuarse con la clave 80, y la posesión en el puesto de la R.P.T. vigente con las claves 41-P, no siendo preciso efectuar nueva alta, debiéndose proceder a modificar los subtipos de personal con las claves “M” o “V” según sea su relación laboral anterior o posterior al Acuerdo de 7 de Noviembre de 1990.

ANEXO II

CONSULTA FORMULADA POR LA INTERVENCIÓN GENERAL EN RELACIÓN CON LAS DEDUCCIONES A PRACTICAR EN LAS CANTIDADES DE NATURALEZA SALARIAL RECONOCIDAS POR SENTENCIA JUDICIAL.

El Letrado que suscribe, en relación con el asunto de referencia, tiene el honor de informar lo siguiente:

ANTECEDENTES

Los que resultan de la documentación acompañada a la petición de informe formulada, adicionados con los que se adjuntan al presente.

CONSIDERACIONES JURÍDICAS.

PRIMERA.- Conviene, ante todo, y con el fin de ofrecer adecuada respuesta a las concretas cuestiones formuladas, completar la documentación referente al caso considerado. El Auto del Juzgado de lo Social núm. 1 de Málaga de 21 de marzo de 1992 recaído en ejecución de sentencia 239/90 fue recurrido en reposición por el Gabinete Jurídico de aquella provincia al amparo del art. 183.1 de la Ley de Procedimiento Laboral. Por auto de 19 de junio de 1992 dicho recurso fue desestimado, manteniéndose el anterior en todos sus pronunciamientos. Se acompañan fotocopias de los citados documentos.

SEGUNDA.- El recurso de reposición comentado contiene fielmente la postura que este Gabinete Jurídico mantiene en relación con la cuestión interesada. Las cantidades de naturaleza salarial reconocidas por sentencia judicial han de considerarse (salvo que otra cosa expresamente se diga en la sentencia) como rendimientos íntegros y, por tanto, sujetos a las retenciones, deducciones y descuentos que legalmente se hallen establecidos en cada momento para los rendimientos de aquella naturaleza. La normativa vigente no contiene excepción alguna al respecto, solución que parece coherente y lógica, ya que no se aprecia razón alguna que pudiera justificar un tratamiento diverso para los supuestos que consideramos.

Ciertamente la sentencia concreta objeto de este informe presenta ciertas particularidades, derivadas de que el abono a efectuar por la Junta de Andalucía trae causa del régimen de conciertos educativos. El art. 49.5 de la Ley Orgánica 8/1985, de 3 de julio, reguladora del Derecho a la Educación establece que los salarios del personal docente será abonados por la Administración al profesorado como pago delegado y en nombre de la entidad titular del centro. Y el art. 39 del Real Decreto 2377/1985, de 18 de diciembre, que aprueba el Reglamento de normas básicas sobre conciertos educativos, señala que la Administración, al abonar los salarios al personal docente de los centros concertados, efectuará e ingresará en el Tesoro las retenciones correspondientes al



impuesto sobre la renta de las personas físicas, realizando asimismo el ingreso de las oportunas cotizaciones a la Seguridad Social. A nuestro juicio, tal precepto, dado su carácter especial, no ha sido modificado por el art. 42.2 del nuevo Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, que, por otro lado, consideramos que no incluye en su ratio legis el supuesto que informamos.

TERCERA.- Respondiendo ya a las dos últimas cuestiones planteadas por ese Centro Directivo, debe observarse que ciertamente el Auto del Juzgado de lo Social núm. 1 se aparta manifiestamente de la doctrina que mantenemos. El obligado respeto a las decisiones judiciales, proclamado ya por el art. 118 de la Constitución y confirmado por el art. 17.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, fuerza al cumplimiento estricto de la mencionada resolución, que tiene carácter firme. Bien entendido que se trata únicamente de una decisión aislada que, con el debido respeto y sin perjuicio de su acatamiento, no obsta al mantenimiento por los Centros Directivos afectados, con carácter general, de la doctrina que este Gabinete Jurídico postula, por entenderla conforme al ordenamiento jurídico vigente.

Por lo demás, debe recordarse que la incomparecencia de la Junta de Andalucía, en un primer momento, en el correspondiente trámite procesal de ejecución (incomparecencia que, por cierto, se debió a motivos completamente ajenos a este Gabinete Jurídico), no constituye razón alguna para que el órgano jurisdiccional dicte una resolución contraria a sus intereses, dado que aquél debe adecuarse en todo momento al imperativo legal. El Auto de 19 de junio de 1992 que resolvió el recurso de reposición interpuesto por el Gabinete Jurídico de Málaga confirma que el Juzgado mantiene, a pesar de nuestra discrepancia, sus precedentes pronunciamientos.

En consecuencia de lo dicho pueden sentarse las siguientes

CONCLUSIONES:

a) La Junta de Andalucía debe cumplir estrictamente lo ordenado por el Juzgado de lo Social núm. 1 de Málaga en el Auto de 21 de marzo de 1992.

b) Debe continuarse por los órganos competentes procediendo a descontar en las cantidades con naturaleza salarial que se reconocen por sentencias judiciales los conceptos que legalmente se establezcan con carácter general en relación con los rendimientos de aquella naturaleza.

INFORME DEL GABINETE JURÍDICO DE LA CONSEJERÍA DE LA PRESIDENCIA, DE 26 DE ENERO DE 1994.

* PERSONAL LABORAL.

- MODIFICACIÓN DEL PUESTO DE TRABAJO DE PERSONAL LABORAL FIJO.

I.- **DELIMITACIÓN DE LA CUESTIÓN.**- La Resolución de la Dirección General de la Función Pública de la Consejería de Gobernación de 2 de septiembre de 1993 dispone el cambio de puesto de trabajo de Doña X, personal laboral fijo, manteniendo la misma categoría profesional.

La Intervención Provincial del Instituto Andaluz de Servicios Sociales, con fecha 15 de noviembre de 1993, formula reparo a la variación de nómina de la citada laboral, fundándose, en lo que ahora interesa, en que se trata de un traslado de puesto de trabajo sin que conste ninguna de las circunstancias previstas en el Capítulo VI del vigente Convenio Colectivo para el personal laboral al servicio de la Junta de Andalucía.

La Gerencia Provincial del I.A.S.S., con fecha 22 de noviembre de 1993, plantea discrepancia frente a la nota de reparos, afirmando que el nuevo puesto de trabajo al que se adscribió a la Sra. X es un puesto de coordinación de los previstos en el artículo 15 del Convenio Colectivo, y que el cambio de puesto de trabajo, en tanto sea desarrollado tal artículo, se realiza en base a los artículos 5 c) y 20.1 del Estatuto de los Trabajadores.

Ante la situación planteada, y al amparo del artículo 80.2 b) De la Ley General de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía, la Intervención General de la Junta de Andalucía solicita de este Gabinete Jurídico informe al respecto.

II.- ANÁLISIS JURÍDICO.

1.- Naturaleza de la situación.- Conviene, ante todo, centrar con precisión la naturaleza a que responde el cambio de puesto operado, a efectos de aplicación de las pertinentes normas jurídicas.

Ciertamente, debe descartarse la invocación del artículo 15 del Convenio Colectivo, Aunque materialmente el nuevo puesto de trabajo responde a las características previstas en tal precepto, suponiendo el desempeño de tareas de coordinación, sin que su denominación corresponda a alguna de las categorías profesionales definidas en el Convenio, en tanto la Comisión no proceda a su desarrollo, determinando el específico sistema de



provisión aplicable al mismo, es claro que tal provisión habrá de someterse a las normas generales establecidas.

Sentado lo anterior, y siendo evidente que el cambio de puesto de trabajo considerado no se ha realizado por el sistema que pudiéramos llamar normal de provisión, debe plantearse si cabe encuadrarlo en alguna figura de las previstas en la vigente normativa. En este sentido, la situación se integra sin dificultad en el concepto de movilidad funcional previsto en el artículo 39 del Estatuto de los Trabajadores, en cuanto no supone un traslado de centro de trabajo que exija cambio de residencia, supuesto que hubiera determinado la entrada en juego de lo dispuesto en el artículo 40 E.T.

Por su parte, el artículo 15 del Convenio Colectivo, que se remite expresamente a lo dispuesto en el artículo 39 E.T., puede plantear la duda derivada del epígrafe “movilidad forzosa”, que pudiera llevar a pensar que se está refiriendo exclusivamente a los supuestos de movilidad en contra o, al menos, sin la voluntad del trabajador. Sin embargo, tal interpretación debe ser rechazada. El precepto utiliza tal expresión por estar pensando en el supuesto más habitual, que será el de que el empresario, por razones organizativas, decide la modificación. Pero tal modificación es por completo independiente de la voluntad del trabajador. Sería absurdo que un instrumento puesto al servicio del empresario para la adaptación a las nuevas necesidades de la estructura empresarial y de la organización de las actividades pudiera quedar enervado por la simple manifestación del trabajador de que se encuentra conforme o está de acuerdo con su utilización. Y confirma esta interpretación la ya apuntada expresa remisión al artículo 39 E.T. Todo ello sin perjuicio de los límites generales de la figura y de los específicos que derivan del hecho concreto de que la Administración Pública sea la empleadora. De todo ello nos ocupamos a continuación con la debida separación.

2.- Condiciones y límites de la movilidad funcional.- Como ha declarado reiteradamente la jurisprudencia, el traslado del trabajador de un puesto de trabajo a otro, aún cuando ello suponga también traslado de centro, siempre que no fuerce el cambio de residencia, se halla incluido dentro del poder del empresario y reconocido en el artículo 39 E.T.

No obstante, tal poder tiene una serie de límites, algunos recogidos expresamente en el propio precepto comentado y otros que derivan de otras disposiciones legales o del espíritu de la normativa laboral. Tales limitaciones son fundamentalmente que las tareas del nuevo puesto se hallen dentro de las propias del grupo profesional del trabajador, que se respeten las titulaciones académicas o profesionales exigidas, que no se perjudiquen los derechos económicos y profesionales del trabajador, ni implique una modificación sustancial de las condiciones de trabajo, porque entonces se entra en el supuesto del artículo 41 E.T. y, en su caso, del artículo 50.1.a). A ello hay que añadir, como destaca la doctrina (ALONSO OLEA), que las facultades organizativas del empresario no autorizan un libre trasiego de operarios, especialmente si el cambio de puesto ocasiona graves perjuicios o rendimientos deficientes o situaciones vejatorias al trasladado, y las decisiones han de estar amparadas en razones objetivas (la necesidad del servicio) y ejercerse de buena fe y sin ánimo discriminatorio (SALA FRANCO), conciliando los intereses legítimos de ambas partes, debiendo regir también a este respecto el principio de la buena fe (KROTOSCHIN).

Junto a estos límites generales, el artículo 19 del Convenio establece una acentuación, a exigir el respeto no ya del grupo profesional, sino de la categoría profesional.

Por otra parte, y aunque en buena medida puedan incluirse en los límites generales comentados, existen determinadas concreciones derivadas de la circunstancia de que el empresario sea una Administración Pública. Debe recordarse que las actuaciones preparatorias a la decisión de traslado y ésta misma son auténticos actos administrativos separables sometidos a la disciplina del Derecho Administrativo. En este sentido, la decisión administrativa de trasladar debe reputarse como un acto discrecional, valorando el interés público derivado de las necesidades organizativas y teniendo en cuenta asimismo tal interés público a la hora de decidir el concreto trabajador trasladado. De tal modo, la resolución administrativa se somete a las técnicas normales para el control de la discrecionalidad, debiendo destacarse ahora la necesidad de que no se incurra en desviación de poder, lo que tiene gran importancia en supuestos como el que consideramos, dado que la utilización de la posibilidad prevista supone una excepción al régimen normal de provisión de vacantes, pudiendo determinar consecuencias perjudiciales para otros trabajadores al servicio de la Junta de Andalucía.

El examen de la documentación aportada no permite deducir que se hallan violado ninguno de los límites expuestos, lo que determina la corrección de la solución adoptada.

Debe tenerse en cuenta asimismo lo dispuesto en el artículo 32.2 de la Ley de Ordenación de la Función Pública de la Junta de Andalucía, a cuyo tenor, la Administración contratante conserva sus potestades organizatorias en razón a los intereses del servicio.

III.- CONCLUSIÓN.- De acuerdo con lo expuesto, cabe concluir que la modificación del puesto de trabajo a desarrollar por Doña X se ajusta a la normativa vigente, sin perjuicio de las matizaciones que han quedado apuntadas a lo largo del presentes escrito.

**SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO, SALA 4ª DE LO SOCIAL,
DE 3 DE NOVIEMBRE DE 1993.**

* PERSONAL LABORAL.

- CONSIDERACIÓN DE TIEMPO INDEFINIDO; CONTRATO COMO FOMENTO DE EMPLEO: INSCRITO POR QUIEN HABÍA FINALIZADO OTRO DENTRO DE LOS DOCE MESES ANTERIORES.

El TS estima el recurso de casación para la unificación de doctrina (núm. 162/1993) interpuesto por Rosario R. G. contra la S. 13-11-1992 del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, que casa y anula, estimando la demanda promovida por la recurrente contra el INSALUD, sobre reconocimiento de derechos.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La actora suscribió contrato de fomento del empleo con el Insalud demandado el día 1-7-1985 por tiempo de seis meses, que fue prorrogado hasta el día 30-6-1988 y el 4 de julio siguiente firmó contrato eventual por acumulación de tareas al amparo del Real Decreto 2104/1984 por tiempo de seis meses. Transcurridos éstos, firmó contrato de fomento del empleo el día 4-1-1989 que se prolongó hasta igual fecha de 1990 y al día siguiente fue contratada como interina para ocupar una plaza hasta que se cubriera en forma reglamentaria.

Formuló demanda con la pretensión de que se declarara su condición de fija de plantilla y el Juzgado de lo Social de Mieres dictó Sentencia desestimatoria de 11-2-1992 y recurrida en suplicación fue confirmada por la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de Justicia de Asturias el día 13-11-1992, razonando la sentencia que no procedía examinar la sucesión de contratos celebrados por la actora sino sólo el último que la firma de éste sanaba cualquier irregularidad cometida en los anteriores, como era la suscripción de un contrato de fomento de empleo antes de los doce meses de haber agotado otro de igual naturaleza, vicio que, por otra parte, carecía de entidad suficiente para convertir la relación indefinida, pues tal sanción no estaba prevista en el art. 5 del Real Decreto 1989/1984, de 17 de octubre.

Formula la actora recurso de casación para la unificación de doctrina y presenta como Sentencia contraria la del mismo Tribunal de 6-11-1992 que, ante hechos idénticos, incluso con coincidencia de fechas de suscripción de iguales contratos, había declarado que la



relación laboral era indefinida y reconoció la condición de fija de plantilla de unas compañeras de la actora.

Se produce identidad de supuestos entre las sentencias puestas en comparación para que aparezca la contradicción exigida en el art. 216 de la Ley de Procedimiento Laboral, al efecto de hacer viable este excepcional recurso, sin necesidad de examinar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, Sala de lo Social de Tenerife de 7-10-1992, también aportada por resultar ocioso.

SEGUNDO.- La Sentencia de esta Sala de 18-3-1991 sentó el criterio, como doctrina unificada, que la Administración Pública está sometida a las normas reguladoras de la contratación temporal cuando actúa como empleadora de trabajadores que prestan sus servicios en régimen laboral y que los incumplimientos de las condiciones que esta normativa impone para que las cláusulas de temporalidad sean válidas acarrear, para los órganos públicos igual que a los empresarios privados, la nulidad de tales estipulaciones, convirtiendo la relación temporal en indefinida, sin que la Administración Pública mantenga privilegio alguno que le exima de las consecuencias anulatorias previstas para las infracciones de la normativa laboral.

El sometimiento de la Administración a los principios de igualdad, mérito y capacidad en materia de selección de personal, según impone el art. 103 de la Constitución Española y a la preceptiva oferta pública de empleo que establece el art. 19 de la Ley 30/1984 de 2 de agosto no impide que, cuando los órganos públicos optan por el sistema de contratación laboral directa, les sean aplicables las condiciones y límites que establece la normativa correspondiente, según declaran las Sentencias de esta Sala de 6-5-1992 y 20-6-1992 siguiendo la doctrina de la ya citada de 18-3-1991.

TERCERO.- En el presente caso se debe entender que cuando la actora suscribió un segundo contrato de fomento de empleo sin que hubieran transcurrido doce meses desde la terminación de otro de igual naturaleza de tres años de duración, se produjo infracción del art. 5.2 del Real Decreto 1989/1984 que prohíbe esta modalidad de contratación antes del transcurso del indicado plazo y esta transgresión de la norma priva de validez a la cláusula de temporalidad que contenía el contrato convirtiéndolo en indefinido, pues la cobertura legal de la duración limitada del contrato se consigue mediante el cumplimiento de los requisitos que establece la norma para configurar un contrato perfecto de esa modalidad y, el no respetar el plazo de doce meses, provoca que el contrato nuevo no haya nacido con las condiciones necesarias para ser válido, pues según el art. 6.3 del Código Civil son nulos los actos contrarios a las normas prohibitivas.

Por tanto, se entiende que el segundo contrato de fomento de empleo nació con carácter indefinido y cuando al cabo de seis meses la actora suscribió un nuevo contrato temporal éste también carecía de validez pues se trataba de transformar una relación indefinida en otra temporal, lo que supone una renuncia de derechos prohibida por el art. 3.5 del Estatuto de los Trabajadores, lo que hace ver que **el objeto de este litigio no puede quedar limitado al examen de la validez del último contrato, como si hubiera sido el único suscrito sino que, por el contrario, ha de examinarse la secuencia total de los sucesivos contratos partiendo del inicialmente suscrito para comprobar si reúnen los requisitos esenciales de validez.**



CUARTO.- La sentencia recurrida no se ajusta a la doctrina unificada de la Sala, lo que impone, de acuerdo con el informe del Ministerio Fiscal, estimar el recurso de la actora y para resolver el debate planteado en suplicación se debe estimar el recurso de igual clase formulado en su día y revocar la sentencia de instancia estimando la demanda, sin hacer expresa imposición de costas según dispone el art. 232 de la Ley de Procedimiento Laboral.

**SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO, SALA 4ª DE LO SOCIAL,
DE 25 DE ENERO DE 1994.**

* PERSONAL LABORAL.

- RECONOCIMIENTO DE FIJEZA EN LA RELACIÓN LABORAL.

«**Segundo.**– 1 .– Sostiene el Abogado del Estado que la sentencia que recurre infringe el Estatuto de los Trabajadores, en sus artículos 15, apartado 1 a) y 5, 17, 31 y 49.3, el RD 1989/1984, de 17 de octubre, en su artículo 3, el RD 2104/1984, de 21 de noviembre, en su artículo 2 y el Cc, en su artículo 6.4.

2.- Son de apreciar las infracciones que se acusan por el recurrente, pues así resulta de los razonamientos siguientes:

a) El primer contrato que medió entre las partes, tanto en su celebración, como en su desarrollo y en su extinción, se ajustó a la disciplina que establece su marco regulador, esencialmente contenida en los artículos 15.2, 17.3 y 49.3 del Estatuto de los Trabajadores y en el RD 1989/1984, de 17 de octubre. En ningún momento ha negado el demandante que al tiempo de concertarse tal contrato fuera desempleado inscrito como demandante de empleo en la oficina correspondiente; tampoco ha alegado la concurrencia de alguna de las prohibiciones que impone el artículo 5 del mencionado RD; la relación laboral así constituida no sobrepasó la duración máxima legalmente permitida; finalmente, al cumplirse el término pactado, medió denuncia, quedando válidamente extinguida la relación laboral.

b) El segundo contrato, acogido a la modalidad de obra o servicio determinados, fue concertado después de extinguido el primero, con identificación suficiente de la obra o servicio que constituía su objeto, consistente en el desarrollo del Plan Nacional de Formación e Inserción Profesional. Tal Plan, dentro de las actividades del INEM, goza de autonomía y sustantividad propia y es de duración incierta. Así resulta de sus normas reguladoras, sucesivamente contenidas en las Ordenes Ministeriales de 31 de julio de 1985, 20 de febrero de 1986, 9 de febrero de 1987 y 22 de enero de 1988, siendo esta última la que regía cuando el contrato fue concertado. Incluso tal duración incierta no desaparece plenamente con la nueva regulación que establece el RD 1618/1990, de 14 de diciembre, ya que el gasto que genera el desarrollo de tal Plan queda condicionado a las disponibilidades presupuestarias y a la concesión de ayudas por parte del Fondo Social Europeo. La conclusión expuesta ha sido ya sentada por la Sala en anteriores sentencias que resuelven cuestiones análogas a la ahora litigiosa, tales como la de 7 de octubre de 1992, 16 de febrero y 24 de septiembre de 1993.



c) El hecho de que las actividades encomendadas al demandante con ocasión del primer contrato fueran coincidentes con las que desarrolló a través del segundo, ni perjudica la validez de aquél ni manifiesta actuación fraudulenta por el INEM. Lo primero, porque nada impide el válido acogimiento a la modalidad contractual para fomento del empleo para encomendar tareas que pudieran haber justificado una contratación para obra o servicio determinado; basta para comprobarlo tener presente lo que dispone el artículo 1.1 del RD 1989/1984, a cuyo tenor en las empresas puede celebrarse tal contrato temporal para la realización de sus actividades, "cualquiera que fuera la naturaleza de las mismas". Lo segundo, por que con la segunda contratación no se buscaba mantener temporalidad para el desarrollo de actividades, que fueran normales y permanentes del INEM, sin aprovechamiento de la experiencia adquirida por el trabajador en el desarrollo de su primer contrato, utilizándolo en un servicio, que, además de gozar de autonomía y sustantividad dentro de las actividades del INEM, era de duración incierta.

Tercero.— 1.— La sentencia recurrida, al no entenderlo así, incurrió en las infracciones denunciadas y, al apartarse de la doctrina ajustada que sientan las sentencias que contradice, produjo quebranto en la unidad en la interpretación del derecho y formación de la jurisprudencia. Procede, pues, casar y anular la misma, según informa el Ministerio Fiscal.

2.— Ante ello se ha de resolver el debate planteado en suplicación con pronunciamiento ajustado a dicha unidad de doctrina, según ordena el artículo 225 del TALPL, lo que en el caso ha de hacerse, por los razonamientos ya expuestos y teniendo aquí por reproducidos los que, ante problemas análogos, se sienta en las ya citadas Sentencias de esta Sala de 7 de octubre de 1992, 16 de febrero y 24 de septiembre de 1993, desestimando el que en tal grado jurisdiccional interpuso el demandante y confirmando la sentencia de instancia. Todo ello sin imposición de costas en suplicación y en este recurso, pues así procede conforme a lo que establece el artículo 232 del TALPL».

**SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO, SALA 4ª DE LO SOCIAL,
DE 27 DE ENERO DE 1994.**

* PERSONAL LABORAL.

- CONTRATO DE INTERINIDAD SUSTITUYENDO A TRABAJADOR EN INCAPACIDAD LABORAL TRANSITORIA.

«Primero.- Las actoras fueron contratadas de acuerdo con el Real Decreto 2104/84 de 21 de noviembre, con contratos de interinidad para desempeñar las funciones de dos trabajadores en situación de incapacidad laboral transitoria. Declaradas las trabajadoras sustituidas afectas a una invalidez permanente total, la empresa demandada al recibir comunicación del Instituto Nacional de la Seguridad Social, a su instancia, de esta declaración, comunicó a aquéllas en 26 de marzo de 1992 su cese en la empresa. Presentada demanda de despido, ésta fue desestimada en sentencia de 9 de junio de 1992, que fue confirmada por la de 29 de enero de 1993, dictada por la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que hoy es objeto del presente recurso de casación para la unificación de doctrina. El recurso se remite a la sentencia de 28 de diciembre de 1992 de esta Sala como contradictoria con la impugnada. Y en efecto, ella tiene como supuesto de hecho uno plenamente homologado con el enjuiciado en la recurrida; un trabajador que fue contratado como interino para sustituir a otro en situación de incapacidad laboral transitoria, quien declarado inválido permanente absoluto, la empresa comunicó al trabajador sustituto la extinción de su contrato. Presentada demanda por despido, esta Sala declaró improcedente el despido condenando a la demandada a la readmisión o abono de la correspondiente indemnización. Es, pues, clara la contradicción que el recurso denuncia en los términos exigidos en el artículo 216 de la Ley de Procedimiento Laboral.

Segundo.- Acreditada la contradicción es obligado entrar a conocer el fondo del recurso, que como motivo único denuncia inaplicación del artículo 4.2.d. del Real Decreto 2.104/84 de 21 de noviembre, en relación con los artículos 49.2 y 15.1.c. del Estatuto de los Trabajadores y 6.4 del Código Civil. Denuncia legal que ha de tener favorable acogida pues esta Sala a partir de sus sentencias de 17 de noviembre de 1987 viene declarando de modo constante que una interpretación del artículo 4.2.b) del Real Decreto 2.104/84, que previene que “los contratos de interinidad se considerarán indefinidos cuando no se hubiera producido la reincorporación del trabajador sustituido en el plazo legal o reglamentariamente establecido”, viene a afirmar con carácter general la primacía, de la condición resolutoria en la configuración normativa del contrato de interinidad y crea también y con el mismo carácter general, y sin perjuicio de los supuestos especiales, una expectativa para el interino de conservar su puesto de trabajo cuando no se produzca la incorporación del sustituido, ya que si la condición resolutoria de la reincorporación no se produce en



el plazo señalado, o su cumplimiento se hace imposible, la relación laboral se consolida, cesando únicamente la interinidad, sin que este efecto connatural al contrato de interinidad pueda, en principio, ser eliminado por una cláusula contractual a término.

Esta doctrina ha sido seguida por las de 25 de febrero, 30 de septiembre y 6 de octubre de 1988 y confirmada en recurso ya de casación para la unificación de doctrina, entre las que cuenta la traída a los autos como contradictoria.

Tercero.- Lo expuesto obliga a declarar, como dictamina el Ministerio Fiscal, que la sentencia recurrida quebranta la unidad de doctrina y formación de la jurisprudencia, procediendo en su consecuencia a la estimación del recurso casando y anulando la sentencia impugnada y, con observancia de lo dispuesto en el artículo 225.2 de la Ley de Procedimiento Laboral, resolver el debate planteado en el recurso de suplicación en el sentido de estimarlo, declarando improcedente el despido realizado en 26 de marzo de 1992, condenando a la empresa demandada a que opte en el plazo de 5 días a partir de la notificación de esta sentencia entre la readmisión de las dos actoras o al pago de una indemnización equivalente a cuarenta y cinco días de salario por año de servicio, hasta un máximo de cuarenta y dos mensualidades más una cantidad igual a la suma de los salarios dejados de percibir desde la fecha del despido hasta la notificación de esta sentencia, sin perjuicio, en su caso, del descuento de los salarios percibidos por los despidos en su nueva ocupación y con el límite de 60 días a partir de la fecha de presentación de la demanda, corriendo a cargo del Estado».



INFORMES, DICTÁMENES Y SENTENCIAS

X. RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL,

- X.1. Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía de 4 de enero de 1994, relativo a la obligatoriedad de la Administración de resarcir los daños de vehículo particular utilizado por personal de la Junta de Andalucía en comisión de servicio en los casos de accidente de tráfico.

INFORME DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, DE 4 DE ENERO DE 1994.

*** RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACIÓN.**

- **SOBRE SI LA ADMINISTRACIÓN ESTÁ OBLIGADA A RESARCIR LOS DAÑOS DE VEHÍCULO PARTICULAR UTILIZADO POR PERSONAL DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA EN COMISIÓN DE SERVICIO EN LOS CASOS DE ACCIDENTE DE TRÁFICO,**

En relación con el escrito de esa Intervención Central de fecha 13 de los corrientes, en el que se consulta si la Administración está obligada a resarcir los daños del vehículo particular utilizado por el personal de la Junta de Andalucía en Comisión de Servicio en los casos en que se produzca un accidente de tráfico durante el cumplimiento de dicha Comisión, este Centro Fiscal informa lo siguiente:

El Decreto 54/1989, de 21 de marzo, que regula las indemnizaciones por razón de servicio en la Junta de Andalucía, establece en su artículo 1º que “la prestación de servicios a la Administración de la Junta de Andalucía, sus Organismos e Instituciones, dará derecho a la indemnización de los gastos que se ocasionen por razón de servicio, en las circunstancias, condiciones y límites regulados en el presente Decreto”. Y en su artículo 3º.2 enumera cuáles son las indemnizaciones a que tiene derecho el personal en los distintos supuestos. Entre dichas indemnizaciones se prevén los gastos de desplazamiento, que en el caso de utilización de vehículo particular se cifran en una cantidad por kilómetro recorrido, pero no se hace alusión alguna a los posibles daños que el vehículo pueda sufrir a consecuencia de un accidente de circulación.

Es evidente que, en aplicación del principio de legalidad que rige la actuación de la Administración, las indemnizaciones reguladas en el artículo 3º.2 tienen el carácter de “*numerus clausus*”, por lo que no cabe el resarcimiento reglado de los daños del vehículo al amparo del Decreto antes mencionado.

Respecto a la posible responsabilidad objetiva de la Administración basándose en el artículo 106 de la Constitución y artículos 139 y siguientes de la Ley 30/92, de 26 de noviembre, hay que tener en cuenta que el texto legal se refiere a toda lesión que sufran los particulares en cualquiera de sus bienes o derechos, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos.

El personal que se desplaza en el cumplimiento de una Comisión de Servicio no está frente a la Administración en el “*status*” de particular, sino que actúa como agente del servicio público que tiene encomendado, y sus derechos y obligaciones respecto de la



Administración serán los que se deriven del régimen funcional, estatutario o laboral que le sea de aplicación.

Por otra parte, tanto el texto legal como la jurisprudencia uniforme y reiterada del Tribunal Supremo, consideran como fundamento inexcusable para exigir la responsabilidad patrimonial de la Administración que exista una relación causa-efecto entre el normal o anormal funcionamiento de un servicio público y la lesión de unos bienes o derechos económicamente evaluables e individualizados, nexo de causalidad que debe ser directo, exclusivo o inmediato, y que no concurre cuando incide otra causa directamente determinante de los daños sea ésta atribuible al perjudicado o a terceros.

Es claro que el accidente de tráfico no es consecuencia directa e inmediata del cumplimiento de la Comisión de Servicios, sino que puede deberse a diversas causas y circunstancias, como estado de los viales, avería mecánica, imprudencia del interesado o de un tercero, etc.

Así lo entiende el Tribunal Supremo, entre otras, en su Sentencia de 4 de mayo de 1991, en cuyos fundamentos de derecho se establece: "QUINTO.- (...) el demandante aceptó prestar el servicio con su vehículo particular y la indemnización por la Diputación de 22 ptas. por km. recorrido más los gastos de peaje de la autopista; asumiendo, en consecuencia los riesgos del viaje; que no pueden ser imputados a la Administración demandada por un funcionamiento anormal de servicio público psiquiátrico asistencial extrahospitalario por el derecho de que quien lo presta se desplace con su propio vehículo; pues (...) dicho servicio se realizó sin vulnerar ninguna norma legal o reglamentaria y sí aceptando el recurrente las condiciones establecidas; con un funcionamiento normal del servicio en el que incidió una causa directa e inmediata en el accidente ajena al mismo rompiéndose el nexo causal entre el servicio y los daños sufridos; (...). SEXTO.- No incide en este supuesto tampoco una concurrencia de culpas, toda vez que el hecho de estar prestando un servicio público no comporta por sí sólo que exista un nexo de causalidad compartido cuando los daños derivan de una causa relativa a la conducción de un automóvil cuya responsabilidad es imputable al conductor, a terceros o al vial, de manera directa e inmediata y ajena al propio servicio".

En consecuencia, este Centro Fiscal entiende que en los supuestos consultados por esa Intervención Central no procede el resarcimiento por el S.A.S. de los daños sufridos por los vehículos particulares.

Lo que, con devolución de la documentación aportada, le comunico a los efectos pertinentes.