

Baletón

informativo

27
nº

EL TRATAMIENTO CONTABLE
DADO POR LA DISPOSICIÓN
ADICIONAL 13ª DE LA LEY,
3/1991, DE 28 DE DICIEMBRE
A DETERMINADAS
TRANSFERENCIAS
CORRIENTES

Artículo de
D. JULIO GARCÍA SÁNCHEZ



Consejería de Economía y Hacienda
INTERVENCIÓN GENERAL

JUNTA DE ANDALUCÍA

Boletín **informativo**

27
nº

Junio
1994



Consejería de Economía y Hacienda
INTERVENCIÓN GENERAL

JUNTA DE ANDALUCÍA

CONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y HACIENDA

INTERVENCIÓN GENERAL

Boletín

CONSEJO DE REDACCIÓN: MAGDALENA ÁLVAREZ ARZA, Consejera de Economía y Hacienda; JOSÉ SALGUEIRO CARMONA, Vicenconsejero de Economía y Hacienda; **DIRECTOR:** 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, ALFREDO BOLAÑOS RUIZ, FRANCISCO MOLINILLO LAMPARERO, MANUEL IZQUIERDO CUBERO, FRANCISCO GÓMEZ-MILLÁN ROSELLÓ. **COORDINACIÓN:** M^a NIEVES DEL RÍO LÓPEZ. **MECANOGRAFÍA:** M^a LUZ SÁNCHEZ DELGADO.

ÍNDICE

COLABORACIÓN: “El tratamiento contable dado por la Disposición Adicional 13 ^a de la Ley 3/1991, de 28 de diciembre, a determinadas transferencias corrientes, por D. Julio García Sánchez, Asesor Técnico de Auditoría de la Intervención General de la Junta de Andalucía.	9	II. CONTRATACIÓN: CONTRATO DE SEGUROS	
		II.1 Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 30 de junio de 1994, sobre contratación de un seguro de responsabilidad civil frente a terceros del personal adscrito a los Centros del Instituto Andaluz de Servicio Sociales.	37
DISPOSICIONES NO PUBLICADAS EN BOJA		III. CONTRATACIÓN: CONTRATO DE SUMINISTRO	
I. INSTRUCCIONES		III.1 Dictamen de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa, de 16 de febrero de 1994, sobre los efectos de la suspensión de pagos en los concursos para la determinación de tipo.	47
I.1 Instrucción nº 4, de 30 de junio de 1994, de la Intervención General de la Junta de Andalucía, sobre régimen provisional de la rendición de cuentas de los Centros Contables de la Junta Andalucía y sus Organismos Autónomos.	21	IV. CONTRATACIÓN: CONTRATOS EN GENERAL	
		IV.1 Dictamen de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa, de 3 de febrero de 1994, sobre capacidad o incapacidad para contratar con la Administración, derivada del requisito de hallarse al corriente en el cumplimiento de las obligaciones de la Seguridad Social.	55
INFORMES, DICTÁMENES Y SENTENCIAS		V. CONTRATACIÓN: HONORARIOS	
I. CONTRATACIÓN: ASISTENCIA TÉCNICA		V.1 Dictamen de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa, de 16 de febrero de 1994, sobre Honorarios de Arquitectos en la redacción de un proyecto refor-	
I.1 Informe de la Intervención Central del Servicio Andaluz de Salud, de 12 de mayo de 1994, de discrepancia en relación a un expediente de contratación de asistencia técnica para realización de determinaciones analíticas especiales, y a su diferenciación con el contrato de servicio público, en su modalidad de concierto.	31		



mado al de obra principal.	61	1994, sobre Resolución de la Delegación Provincial de la Consejería de Economía y Hacienda por la que se acuerda la anulación de la liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de una compraventa.	109
VI. CONVENIOS			
VI.1 Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 11 de marzo de 1994, sobre órgano competente para celebrar un Convenio de Colaboración para gestión del transporte escolar.	67		
VII. GASTOS EN GENERAL			
VII.1 Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 20 de abril de 1994, de resolución de discrepancia relativa a la correcta imputación presupuestaria del gasto de inversión efectuado por una Empresa Pública en fase de liquidación.	73		
VII.2 Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 29 de abril de 1994, resolviendo discrepancia sobre imputación presupuestaria entre los subconceptos 226.01 "Atenciones protocolarias" y 226.02 "Publicidad y propaganda".	87		
VII.3 Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 9 de mayo de 1994, de resolución de discrepancia relativa a la correcta imputación presupuestaria de los gastos de formación de Auxiliares de Enfermería, en el Servicio Andaluz de Salud.	91		
VII.4 Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 21 de junio de 1994, sobre la tramitación de gastos derivados de contratos celebrados cuyos créditos no fueron traspasados.	95		
VII.5 Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 24 de junio de 1994, sobre imputación presupuestaria de los jornales eventuales satisfechos por los Centros de Investigación y Formación.	97		
VIII. IMPUESTOS			
VIII.1 Informe de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, del Ministerio de Economía y Hacienda, de 31 de mayo de 1994, sobre la sujeción o no al Impuesto sobre el Valor Añadido de la actividad de gestión y liquidación de impuestos realizada por los Registradores de la Propiedad.	101		
IX. INGRESOS			
IX.1 Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 10 de mayo de			
		X. PERSONAL EN GENERAL	
		X.1 Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 23 de marzo de 1994, sobre modo de cotizar a la Seguridad Social por la productividad de un ejercicio (último cuatrimestre), cuando se abona en nómina en el ejercicio siguiente.	121
		X.2 Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 5 de abril de 1994, sobre reconocimiento de servicios previos a efectos de la Ley 70/1978, de 26 de diciembre de los prestados en empresas de titularidad pública.	123
		X.3 Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 26 de abril de 1994, sobre aplicación de la reducción de porcentajes de retención de I.R.P.F. a personal con minusvalía.	125
		X.4 Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 25 de mayo de 1994, sobre reconocimiento de servicios previos prestados en régimen de contrato de colaboración social.	129
		X.5 Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 27 de mayo de 1994, sobre reconocimiento y servicios previos en las Empresas Públicas TRAGSA, GETISA y Tecnología y Servicios Agrarios, S.A., a efectos de la Ley 70/1978.	133
		XI. PERSONAL FUNCIONARIO	
		XI.1 Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 4 de abril de 1994, sobre percepción de trienios por los funcionarios en situación administrativa de "servicios especiales".	139
		XI.2 Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 18 de mayo de 1994, sobre procedimiento para confección e ingreso de los documentos de cotización al régimen general de la Seguridad Social y sobre retribuciones de los funcionarios en situación de Incapacidad Laboral Transitoria e Invalidez Provisional.	141
		XI.3 Informe de la Intervención General de	

la Junta de Andalucía, de 27 de mayo de 1994, sobre retribuciones a percibir por los funcionarios en baja por enfermedad, después de haber agotado el tiempo de subsidio por invalidez que abona MUFACE.

143

XI.4 Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 21 de junio de 1994, sobre régimen jurídico de personal que en su día estuvo en la situación administrativa de excedencia voluntaria especial casada.

145

XI.5 Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, de 2 de marzo de 1993, sobre valoración de trienios devengados por el funcionario recurrente.

147

XII. PERSONAL LABORAL

XII.1 Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 11 de mayo de 1994, resolviendo discrepancia sobre la fijación de los módulos establecidos en el Convenio Colectivo del personal laboral al servicio de la Junta de Andalucía para abonar

los gastos de personal derivados de los conciertos con las Escuelas-hogar para el Curso 1993-1994.

153

XII.2 Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 1 de junio de 1994, sobre resolución de discrepancia planteada en relación a la competencia del Delegado Provincial de Salud para la celebración de contratos laborales temporales de la Gerencia Provincial del Servicio Andaluz de Salud.

157

XII.3 Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 8 de junio de 1994, sobre el plazo para el pago de las horas extraordinarias del personal laboral. Procedencia del interés legal por mora.

165

XIII. PRESUPUESTOS

XIII.1 Sentencia del Tribunal Constitucional, de 18 de abril de 1994, en relación con el artículo 46.1 de la Ley Foral de 29 de diciembre de 1984, que aprueba los Presupuestos Generales de Navarra para 1985.

171



COLABORACIONES

**EL TRATAMIENTO CONTABLE DADO POR LA
DISPOSICIÓN ADICIONAL 13ª DE LA LEY 3/1991, DE 28 DE
DICIEMBRE A DETERMINADAS TRANSFERENCIAS
CORRIENTES**

D. JULIO GARCÍA SÁNCHEZ
ASESOR TÉCNICO DE AUDITORÍA DE LA
INTERVENCIÓN GENERAL

ÍNDICE

- I. INTRODUCCIÓN
- II. LA DISPOSICIÓN ADICIONAL DÉCIMOTERCERA
- III. EL ENTORNO NORMATIVO
- IV. LOS PRINCIPIOS CONTABLES
- V. LA CONSULTA 3 DEL BOICAC Nº 9
- VI. LOS “REMANENTES” Y LOS FONDOS PROPIOS

I. INTRODUCCIÓN

La Junta de Andalucía concede transferencias a las sociedades mercantiles y entidades de derecho público a las que se refiere el art. 6 de la Ley General 5/1983, de 19 de julio, de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía, con el objeto de que puedan dar satisfacción a los fines que las justifican.

Estas transferencias pueden ser corrientes y de capital correspondiéndose con subvenciones de explotación y de capital respectivamente. Las subvenciones de explotación concedidas a estas entidades por la Junta de Andalucía tienen por objeto, generalmente, sufragar parte de los gastos de gestión de cada ejercicio.

El problema planteado en el ámbito empresarial público de la Junta de Andalucía surge cuando la subvención concedida excede del déficit de explotación habido en el ejercicio para la que fue presupuestada.

En este caso, y contabilizando la subvención tal y como corresponde en el caso general, la sociedad en cuestión debería declarar como ingreso en el Impuesto de Sociedades la diferencia entre la subvención devengada y la pérdida sufrida. Esta consecuencia contrasta con el sentido de la ayuda pública y con la situación económica real de la entidad. Las empresas de la Junta de Andalucía han sido adquiridas o creadas respondiendo a razones socio-económicas, tecnológicas, culturales, medioambientales, etc, para la satisfacción del bien público o la realización de actividades no lucrativas con fines de interés general. La rentabilidad social predomina, por tanto, sobre la rentabilidad económica, que está condicionada por los siguientes factores:

- a) Su objeto social no es el beneficio, sino la consecución de sus fines específicos.
- b) La mayor parte de las actividades necesarias para conseguir estos fines no son rentables.
- c) Las citadas entidades están obligadas al cumplimiento no sólo de sus normas específicas sino de los convenios y contratos suscritos con la Administración de la Junta de Andalucía y sus Organismos Autónomos, operando aquéllas



respecto a éstos como brazos ejecutores de su actividad general, tanto como medio propio de la Administración como actuando como entidades colaboradoras.

Estas circunstancias condicionan los resultados económicos de su actividad influyendo en que con habitualidad presenten balances deficitarios. La consecuencia inmediata de aplicar la subvención de explotación en su totalidad al ejercicio para el que se concedió es que éstas empresas luzcan en sus cuentas prósperos resultados sometidos a la correspondiente tributación, con el consiguiente coste fiscal indirecto para la Hacienda de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

II. LA DISPOSICIÓN ADICIONAL DECIMOTERCERA

La Ley 3/1991, de 28 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para 1992, introdujo la Disposición Adicional decimotercera con el fin de normalizar esta situación. El contenido de la misma es el siguiente:

“Las transferencias corrientes concedidas a las empresas públicas de la Junta de Andalucía a que se refiere el artículo 6, nº 1, apartado b) de la Ley General de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma, así como las comprendidas en el art. 6, nº 1, apartado a) de la misma Ley, cuyo capital pertenezca íntegramente a la Junta de Andalucía o a sus Organismos Autónomos, para financiar su presupuesto de explotación con independencia del ejercicio en que se hubieran otorgado, tendrán la naturaleza de subvención de explotación, sólo en la cuantía necesaria para equilibrar la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que fueron otorgadas. En lo que excedan, quedarán como remanentes para aplicar a la misma finalidad y con el mismo límite en los siguientes ejercicios”.

La Ley 4/1992, de 30 de diciembre y la Ley 9/1993 de la misma fecha, de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Andalucía para 1993 y 1994 respectivamente, recogen en sus disposiciones adicionales décima y octava el mismo contenido. Este último precepto añade el calificativo de “todas” a las empresas públicas para subrayar que su ámbito de aplicación se refiere tanto a las participadas directa como indirectamente por la Junta de Andalucía. La reiteración del contenido de la Disposición Adicional decimotercera en las leyes 4/1992 y 9/1993 resulta innecesaria, habida cuenta de la vigencia indefinida de lo normado en las leyes de presupuestos cuando no se dispone expresamente lo contrario o se deriva de su propia naturaleza temporal.

La Disposición Adicional decimotercera intenta amparar legalmente la operativa requerida para no imputar a resultados el exceso de subvención sobre la regularización de ingresos y gastos ya equilibrada.

Así pues, y siempre según el tratamiento dado por la Disposición Adicional decimotercera, la subvención adquiere una naturaleza dual. De una parte, la diferencia entre gastos e ingresos de la entidad tendrá la naturaleza de subvención de explotación, siendo su movimiento contable el de la cuenta 740, Subvenciones oficiales a la explotación, del Plan General de Contabilidad de 1990. Y de otra parte, a tenor de la última frase de la Disposición Adicional decimotercera, los excesos no se regularizarán en ese

ejercicio, sino que “quedarán como remanentes”, sin que podamos en modo alguno identificar esta denominación con la cuenta 120 del Plan General de Contabilidad, aunque si sugiere su incardinación en una cuenta de pasivo no exigible.

La Disposición Adicional decimotercera in fine dispone que el exceso se aplicará a la misma finalidad, -compensar pérdidas- y con el mismo límite -equilibrar ingresos y gastos- en los siguientes ejercicios.

Así, en estos términos, la transferencia corriente de la Junta de Andalucía puede tener, en parte, naturaleza de subvención de explotación en el primer ejercicio, y el resto, ser aplicado durante varios ejercicios y según lo requiera la cuenta de pérdidas y ganancias para tener un resultado cero.

Ciertas empresas de la Junta de Andalucía, amparándose en la norma que hemos analizado, y para alcanzar el fin que la misma prevé, han utilizado cuentas con diversa denominación para la imputación plurianual del remanente de la transferencia recibida. Así se han empleado las cuentas “Subvenciones no aplicadas” o “Remanentes de subvenciones de explotación” incluidas dentro del epígrafe de “Ingresos a distribuir en varios ejercicios” o “Ingresos anticipados”, cuenta comprendida en el epígrafe de “Ajustes por periodificación”.

La Cámara de Cuentas de Andalucía en el Informe de Fiscalización de Empresas Públicas, referido al ejercicio de 1992 (Boletín Oficial del Parlamento de Andalucía número 375, de 20 de Mayo de 1994) realiza diversos comentarios sobre la observancia de la Disposición Adicional decimotercera, de los que destacamos los siguientes:

De una parte considera la Institución un incumplimiento del precepto presentar un resultado positivo o un exceso de resultado positivo como consecuencia de aplicar como ingresos transferencias corrientes que no tienen la naturaleza de subvenciones de explotación, al haber superado la cuantía necesaria para equilibrar la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

De otra parte, y siguiendo el tenor literal de la Disposición, no estima viable la utilización de la transferencia para absorber pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores, aunque el objetivo sea el saneamiento de los fondos propios, para reflejar una imagen fiel del patrimonio de la empresa. La norma permite destinar el exceso al ejercicio o ejercicios futuros, pero no a anteriores.

Por último, la Cámara de Cuentas preceptúa que el excedente de las subvenciones de explotación se debe reflejar en el epígrafe “Otros ingresos a distribuir en varios ejercicios” en vez de en el de “Ingresos a distribuir en varios ejercicios” aunque no propone una cuenta para esta partida.

III. ENTORNO NORMATIVO

El control de carácter financiero de las empresas de la Junta de Andalucía se efectúa mediante procedimientos y técnicas de auditoría, según el art. 85 de la Ley General de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía.



La Disposición Adicional tercera de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, establece que “la presente ley no será de aplicación... a la emisión de los correspondientes informes que se realicen por órganos de la Administración Pública en el ejercicio de sus competencias que continuarán rigiéndose por su legislación específica”.

El art. 53 del Decreto 149/1988, de 5 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de Intervención de la Junta de Andalucía dispone que “en los casos en que, por aplicación de lo dispuesto en el art. 85 de la Ley General de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía, este control haya de efectuarse mediante técnicas de auditoría, el procedimiento se ajustará a las normas de auditoría del sector público”.

Las normas de auditoría del sector público, aprobadas en 1983 por la Intervención General de la Administración del Estado, no especifican que preceptos contables se deben aplicar en la elaboración de informes por las Administraciones Públicas, y hace una vaga referencia a “los principios de contabilidad aplicables al efecto”. La Intervención General de la Junta de Andalucía incluye en el dictamen de sus informes una fórmula, semejante al modelo de informe del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), que amplía el ámbito normativo por el que discurre el control mediante técnicas de auditoría:

“Nuestra responsabilidad es expresar un dictamen sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basado en el trabajo realizado de acuerdo con las **normas de auditoría generalmente aceptadas**, que incluyen el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas”.

La falta de concreción de la normativa mencionada anteriormente nos remite de nuevo a las disposiciones de auditoría de carácter general. La Disposición Adicional cuarta del Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, establece, en idénticos términos que la Norma de Valoración vigésimosegunda del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, lo siguiente:

“Se considerarán principios y normas generalmente aceptados los establecidos en:

- a) El Código de Comercio y la restante legislación mercantil.
- b) El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales.
- c) Las normas de desarrollo que en materia contable establezca, en su caso, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- d) La demás legislación que sea específicamente aplicable”.

La Intervención General de la Junta de Andalucía, al igual que las empresas auditoras al realizar informes de auditoría de cuentas, debe tomar como referencia al

efectuar el control sobre empresas públicas previsto en el art. 85 de la Ley General de la Hacienda Pública, los principios y normas referidos.

La reforma mercantil iniciada en 1988 en nuestro país, por imperativo de la adhesión a la Comunidad Económica Europea, ha supuesto, por el desarrollo de los principios contenidos en el Código de Comercio y en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, la construcción de un bloque de normativa contable inexistente con anterioridad.

La normalización contable tiene como consecuencia inmediata la implantación de un principio de jerarquía normativa, que incide favorablemente en la seguridad jurídica en materia contable, imprescindible para articular un sistema de auditoría de cuentas. A la luz de los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados enumerados en la Norma de Valoración vigésimosegunda del Plan General de Contabilidad podemos considerar que la imputación de parte de la transferencia corriente en ejercicio distinto al que fue concedida, se haya amparada en una norma de rango de ley, como es la Disposición Adicional decimotercera de la Ley de Presupuestos para 1992, incluida en el supuesto d), "la demás legislación que sea específicamente aplicable".

La Disposición Adicional decimotercera, aunque no se caracterice por emplear una terminología precisa y una depurada técnica contable se entiende comprendida en las fuentes del ordenamiento contable.

Asimismo la mencionada disposición adicional no contradice en su finalidad la interpretación dada por el ICAC, en la consulta 3, publicada en su Boletín Oficial (BOICAC) número 9, de abril de 1992, como posteriormente veremos.

IV. LOS PRINCIPIOS CONTABLES

Los principios contables, contenidos en el Código de Comercio y en la primera parte del Plan General de Contabilidad, constituyen la piedra angular de la normativa contable y tienen por objetivo que las cuentas anuales formuladas con claridad, expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. El carácter fundamental de la imagen fiel puede llegar incluso a prevalecer sobre otras disposiciones legales.

La Ley 19/1989 de 25 de julio, de Reforma Parcial y Adaptación de la Legislación Mercantil a las directivas de la CEE en materia de Sociedades dispuso esta redacción para el art. 34.4 del Código de Comercio:

"En casos excepcionales, si la aplicación de una disposición legal en materia de contabilidad fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, tal disposición no será aplicable. En esos casos, en la memoria deberá señalarse su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa". En la introducción del Plan General de Contabilidad se explica que "la imagen fiel es el corolario de aplicar sistemática y regularmente los principios contables, entendiéndolos como el mecanismo capaz de expresar la realidad económica de las transacciones realizadas".



En este punto es preciso señalar que en la concesión de la subvención debemos tener presente el sentido económico que la justifica. Es frecuente vincular la ayuda pública a la realización de actividades relacionadas con el objeto social de la entidad, pero dada la generalidad de las prescripciones y su relación con los fines de interés público que la identifican, nos hallamos realmente ante una prestación para compensar los resultados adversos que conlleva la realización de dichas actividades.

La aplicación en su totalidad de la subvención de explotación al ejercicio en que fue concedida no mostraría la imagen fiel de los resultados de la empresa, ya que una subvención de explotación para compensar pérdidas no puede tener como efecto presentar una cuenta de resultados con beneficios.

El fin de la subvención en cuestión viene a equilibrar el balance, y en absoluto se correspondería con el principio de imagen fiel lucir el exceso como una ganancia de la entidad.

La Disposición Adicional decimotercera de la Ley de Presupuestos para 1992 indica que el exceso de la transferencia corriente no tendrá la naturaleza de subvención de explotación en el ejercicio en el que se ha utilizado para equilibrar la cuenta de pérdidas y ganancias. Es decir, no se llevara a explotación y por tanto no podrá considerarse ingreso en ese ejercicio. El principio contable de correlación de ingresos y gastos exige que el resultado del ejercicio esté constituido por los ingresos de dicho periodo menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquéllos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa (ingresos y gastos extraordinarios). A la luz de este principio, y visto el sentido de la Disposición Adicional decimotercera, que expresamente indica que el exceso no tendrá carácter de ingreso en ese ejercicio, se reafirma el tratamiento periodificable de la subvención en el supuesto que tratamos.

Los principios contables de imagen fiel y de correlación de ingresos y gastos son aplicables también a subvenciones de explotación que no sean estrictamente para cubrir déficits o para gastos de gestión en general si se cumplen los requisitos suficientes para su aplicación.

V. LA CONSULTA 3 DEL BOICAC Nº 9

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, como legítimo intérprete del Plan General de Contabilidad viene a tratar la aplicación de las subvenciones de explotación para compensar pérdidas, proponiendo el uso de diversas cuentas y con análogo efecto final sobre la situación patrimonial de la entidad en relación a la situación que venimos tratando. La consulta 3 del BOICAC número 9 de abril de 1992 desarrolla y explica el movimiento del subgrupo 74 "Subvenciones a la explotación", del Plan General de Contabilidad. El plan contable excluye del tratamiento habitual de las subvenciones para compensar "déficits" de explotación, las concedidas por los socios o empresas del grupo, multigrupo o asociadas.

La citada consulta establece:

"Si las subvenciones tienen como finalidad compensar las pérdidas derivadas de las actividades propias del tráfico de la sociedad y son concedidas por los socios de la

misma, no deberán lucir como ingreso de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias, tanto si la subvención ha sido concedida “a posteriori” para compensar pérdidas ya producidas como si tienen por objeto absorber las pérdidas esperadas. En este último caso la subvención lucirá en la partida A.3 “Aportaciones de socios por compensación de pérdidas” del pasivo del modelo normal del balance del Plan General de Contabilidad, incluida dentro de los Fondos Propios de la sociedad, hasta tanto sean compensadas las pérdidas producidas en la explotación para cuya compensación se concedió la misma”.

De la lectura de la consulta se deduce que el tratamiento contable de la subvención para compensación de pérdidas admite, si se cumplen los mencionados requisitos, dos posibilidades. En el supuesto de que haya sido concedida para compensar pérdidas ya producidas, se abona directamente el importe de las mismas. Si la subvención tiene por objeto compensar las pérdidas esperadas el abono se efectúa a la cuenta “Aportaciones de socios para compensación de pérdidas”. Esta cuenta forma parte de los fondos propios de la sociedad y se cargará con abono a las pérdidas que se produzcan.

La consulta del ICAC no prevé la posibilidad de que se produzcan remanentes en esta compensación, al haber presupuestado en exceso las pérdidas, de tal suerte que no puedan aplicarse al resultado de un solo ejercicio, pero esta omisión no implica que no deba seguirse utilizando en próximos ejercicios para la misma finalidad hasta el cargo pleno de la cuenta.

La diferencia entre la pérdida presupuestada y la que efectivamente se produce suele ser un hecho habitual en el ámbito de la Administración Pública, dado el tiempo que transcurre desde la presupuestación y la obtención por la entidad del resultado definitivo en el ejercicio siguiente.

La cuenta 122 “Aportaciones de socios por compensación de pérdidas”, constituye una novedad del Plan General de Contabilidad de 1990, ya que en el de 1973 no existía cuenta alguna con esta denominación. La cuenta es definida como aquella que recoge “las cantidades entregadas por los socios con el objeto de compensar pérdidas de la sociedad, incluyendo, entre otras, las subvenciones entregadas por los socios por este concepto”. Son aportaciones de los socios pero no para ampliar el capital, sino para aumentar el patrimonio de la entidad, disminuido por los resultados negativos. El objetivo es por tanto equilibrar el balance, sustituyendo ese activo ficticio por activo real, materializándose en el supuesto que nos ocupa, mediante aportaciones en metálico.

El ICAC no contradice en la consulta ningún principio contable o norma de valoración del nuevo plan contable interpretando la exclusión señalada del subgrupo 74.

Para aplicar este tratamiento es necesario que se cumplan los dos requisitos, que tenga la subvención por finalidad compensar pérdidas y que sean concedidas por los socios de la sociedad.

Estos dos requisitos eran a su vez exigidos en la Disposición Adicional decimotercera, de fecha anterior a la publicación de la consulta del ICAC, existiendo entre ambas fuentes un paralelismo en cuanto a la cuestión de fondo. La periodificación de las subvenciones de explotación, en modo alguno se puede hacer extensiva a otros supues-



tos que no sean los aquí contemplados, siguiendo en cuanto a su forma y efectos los principios recogidos en el Plan General de Contabilidad.

VI. LOS “REMANENTES” Y LOS FONDOS PROPIOS.

En último lugar se plantea dilucidar si los “remanentes” constituidos por la D.A. 13a se pueden considerar, a efectos de calcular el patrimonio neto contable de la empresa, como fondos propios, dato esencial para la valoración patrimonial de la empresa. Como ya se puso de manifiesto anteriormente no se identifica la denominación de “remanentes” utilizada por la D.A. 13ª con la cuenta 120 del Plan General de Contabilidad.

El PGC de 1990 excluye del apartado “Fondos Propios” al subgrupo 13 “Ingresos a distribuir en varios ejercicios”, donde se viene incluyendo la cuenta “Subvenciones de explotación pendientes de aplicar” u “Otros ingresos a distribuir en varios ejercicios”, con el contenido que conocemos.

Pero debemos tener en cuenta los siguientes tres argumentos para su consideración o no como fondo propio.

De una parte, si consideramos el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa desde un enfoque plurianual, teniendo presente la evolución económica de la entidad, se comprueba que no se ve afectado el valor del patrimonio neto contable por considerar a las “Subvenciones de explotación pendientes de aplicar” como fondo propio.

De otra parte, el paralelismo existente entre esta cuenta y la 122, “Aportaciones de socios para compensación de pérdidas”, tal y como se ha analizado. La naturaleza del “remanente” es esencialmente la del grupo 12, aunque por razones sistemáticas se venga incluyendo en el subgrupo 13, y esto, entre otras razones, porque el Plan General de Contabilidad no previera una subvención de tan especial aplicación y con un carácter de indudable aportación societaria no reintegrable.

El último argumento a considerar se deriva de la similitud de fines entre el “remanente” que es objeto de nuestro estudio y el de la cuenta 112 “Reserva legal”. Esta cuenta de neto, característico fondo propio de la empresa, tiene como fin exclusivo, a tenor del artículo 214 del Real Decreto Legislativo 1.564/1989, de 22 de diciembre, la compensación de pérdidas, permaneciendo como pasivo no exigible hasta el momento en que sea preciso su cargo, en términos similares a los que preve la D.A. 13ª.



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

I. INSTRUCCIONES

- I.1. **Instrucción nº 4**, de 30 de junio de 1994, de la Intervención General de la Junta de Andalucía, sobre régimen provisional de la rendición de cuentas de los Centros Contables de la Junta de Andalucía y sus Organismos Autónomos.

INSTRUCCIÓN Nº 4, DE 30 DE JUNIO DE 1994, DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, SOBRE RÉGIMEN PROVISIONAL DE LA RENDICIÓN DE CUENTAS DE LOS CENTROS CONTABLES DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA Y SUS ORGANISMOS AUTÓNOMOS.

Este Centro Directivo tiene entre sus próximos objetivos la elaboración de una Orden de la Consejería de Economía y Hacienda, que regule el Sistema Contabilidad Presupuestaria y Extrapresupuestaria de la Junta de Andalucía, basado en las modificaciones introducidas por el Sistema Integrado Júpiter, en la que, a su vez, se integre la estructura y tramitación de la rendición de cuentas. No obstante, los importantes cambios introducidos en la contabilidad por la Implantación del citado Sistema, han ocasionado que resulte inaplazable la necesidad de dictar normas transitorias hasta tanto entre en vigor la citada Orden.

En su virtud, al amparo de las facultades conferidas por el punto 2º de la Orden de la Consejería de Hacienda de 2 de diciembre de 1985 y por el punto Séptimo de la Orden de la Consejería de Economía y Hacienda, de 23 de diciembre de 1992, se dictan las siguientes normas:

PRIMERA.- CONTABILIDAD PRESUPUESTARIA DE GASTOS

1.- Las Intervenciones Centrales, Delegadas y Provinciales, tanto de Consejerías como de Organismos Autónomos, así como las dependencias periféricas de estos últimos que ejerzan funciones de centro contable, rendirán mensualmente a la Intervención General de la Junta de Andalucía la información correspondiente a la Contabilidad Presupuestaria de Gastos.

2.- La rendición de cuentas correspondiente a la Contabilidad Presupuestaria de Gastos constará de sendos resúmenes de la ejecución del Presupuesto de Gastos de la Sección o Secciones correspondientes, al fin del mes de referencia, clasificados por Capítulos y Programas.

3.- No será necesario remitir físicamente a la Intervención General la información a que se refiere el apartado anterior, limitándose la Intervención correspondiente a obtener los listados emitidos por el Sistema.

No obstante, las Intervenciones tendrán la obligación de remitir a este Centro Directivo el modelo de rendición que figura como Anexo a esta Instrucción, archivando una copia del mismo en unión de los listados correspondientes.

El modelo de rendición será diligenciado, además de por el Interventor y el Jefe de Contabilidad, por el órgano que en cada caso proceda, de los que se reseñan a continuación:



El Viceconsejero, para gastos de Servicios Centrales de la Consejerías.

El Presidente, Director o Gerente del Organismo Autónomo, para gastos de Servicios Centrales de Organismos Autónomos.

El Delegado Provincial de la Consejería de Economía y Hacienda, en representación del resto de Delegaciones Provinciales, y a los solos efectos de la consolidación de la información, para gastos de las Delegaciones Provinciales de las Consejerías.

El Gerente o Director Provincial del Organismo Autónomo, en el caso de gastos de servicios periféricos del Organismo Autónomo.

SEGUNDA.- CONTABILIDAD PRESUPUESTARIA DE INGRESOS. DE OPERACIONES EXTRAPRESUPUESTARIAS Y DE TESORERÍA

1.- La Intervención Delegada en la Dirección General de Tesorería y Política Financiera, las Intervenciones Provinciales de las Delegaciones Provinciales de la Consejería de Economía y Hacienda, las Intervenciones Centrales y Delegadas de Organismos Autónomos, así como las unidades contables de los mismos que ejerzan funciones de centro contable del Presupuesto de Ingresos y de Operaciones Extrapresupuestarias y de Tesorería, rendirán mensualmente a la Intervención General de la Junta de Andalucía la información correspondiente a la Contabilidad Presupuestaria de Ingresos, de Operaciones Extrapresupuestarias y de Tesorería.

2.- La Rendición de dichas Cuentas constará de:

- Cuenta de Rentas Públicas, en sus dos Agrupaciones:

- + Ejercicio Corriente.

- + Ejercicios Anteriores

- Cuenta de Tesorería, integrada por tres partes:

- + Primera: Resumen General de Situación.

- + Segunda: Detalle del movimiento por cuentas financieras.

- + Tercera: Situación de los pagos propuestos en la Tesorería

- Conciliación bancaria, comprensiva de:

- + Acta de Conciliación de cada una de las cuentas, en los modelos que figuran como Anexos IIa y IIb de esta Instrucción.

- + Extracto o certificado de la entidad financiera, donde figure el saldo de cada cuenta bancaria.

- Cuenta de Operaciones Extrapresupuestarias
- Con la rendición del mes de diciembre se acompañará:
 - + Relación de pagos pendientes en la Tesorería.
 - + Acta de arqueo de la Agrupación de Valores de la Cuenta de Operaciones Extrapresupuestarias, en el modelo que figura como Anexo III de esta Instrucción.
 - + Relación Nominal de Deudores.
 - + Relación justificativa de documentos pendientes, correspondientes al saldo de las Operaciones Extrapresupuestarias de los Tipos de Agrupación Deudores y Acreedores.

2.- La información será remitida al Servicio de Contabilidad de la Intervención General de la Junta de Andalucía, en el plazo máximo de 10 días contados a partir del siguiente al del final del periodo a que se refieran.

Se adjuntará el modelo de rendición que figura como Anexo la esta Instrucción, diligenciando el mismo, además del Interventor y el Jefe de Contabilidad, el órgano que corresponda, de los que se reseñan a continuación:

- El Director General de Tesorería y Política Financiera.
- El Delegado Provincial de la Consejería de Economía y Hacienda.
- El Presidente, Director o Gerente del Organismo Autónomo, por la gestión de la Tesorería de los Servicios Centrales.
- El Gerente o Director Provincial del Organismo Autónomo, en el caso de tesorerías periféricas del Organismo.
-

TERCERA.- RENDICIÓN DE CUENTAS DE LOS ORGANISMOS AUTÓNOMOS

Las Intervenciones Delegadas en los Organismos Autónomos rendirán las cuentas de la totalidad de sus operaciones, incluidas las gestionadas desconcentradamente. A tal efecto, las unidades desconcentradas de los Organismos que ejerzan funciones de centro contable remitirán a su Intervención Central o Delegada la información correspondiente, para su rendición ante la Intervención General.

CUARTA.- NORMA TRANSITORIA

La rendición de las cuentas correspondientes a los meses del ejercicio de 1994 transcurridos hasta la fecha se realizará antes del 31 de julio del corriente.



JUNTA DE ANDALUCÍA

ANEXO I

CUENTA DE (1)

Cuenta que rinde el (2)
ante la Cámara de Cuentas de Andalucía y el Parlamento de Andalucía, por conducto de la Inter-
vención General de la Junta de Andalucía, comprensiva de las operaciones correspondientes al mes
de

..... , a de de

CONFORME CON LOS LIBROS DE CONTABILIDAD
EL (3)

Vº Bº
EL INTERVENTOR

Fdo:

Fdo:.....

El (2)

Fdo:

(1). Gastos Públicos, Rentas Públicas, Tesorería u Operaciones Extrapresupuestarias.
(2). Se reseñará el Órgano que rinde la Cuenta, de los relacionados en la Instrucción.
(3). Jefe de la Sección o departamento de Contabilidad.



JUNTA DE ANDALUCÍA

ANEXO II a

(1)

ACTA DE CONCILIACIÓN BANCARIA

MES:

CTA. FINANCIERA / DENOM.: _____

ENTIDAD FINANCIERA: _____ / _____ / _____ / _____

SALDO FINAL CUENTA FINANCIERA _____

DETALLE 1.- MENOS PAGOS NO CONTABILIZADOS Y CARGADOS EN CUENTA	(-)
DETALLE 2.- MÁS PAGOS NO CONTABILIZADOS Y NO CARGADOS EN CUENTA	(+)
DETALLE 3.- MENOS INGRESOS CONTABILIZADOS Y NO ABONADOS EN BANCO	(-)
DETALLE 4.- MÁS INGRESOS NO CONTABILIZADOS Y ABONADOS EN BANCO	(+)
TOTAL.....
SALDO ENTIDAD FINANCIERA.....	_____

..... , a de de

Vº Bº

EL INTERVENTOR

EL TESORERO

Fdo:

Fdo:.....

(1). Dirección General de Tesorería y Política Financiera, Organismo Autónomo o Delegación Provincial de la Consejería de Economía y Hacienda que corresponda.



JUNTA DE ANDALUCÍA

ANEXO III

(1)

ACTA DE ARQUEO DE VALORES

CONCEPTOS			Importe
A) BINGO 20% SOBRE VALOR FACIAL	Unidades	Ptas. Unidad	
B) CERTIFICADOS DE DESCUBIERTO A COBRAR			
C) DOCUMENTOS OFRECIDOS EN GARANTÍA DE APLAZAMIENTOS O FRACCIONAMIENTOS			
D) DEPÓSITO DE VALORES			
E)			
F)			
IMPORTE TOTAL DEL ARQUEO			

....., a de de

Vº Bº

EL INTERVENTOR

EL TESORERO

Fdo:

Fdo:

(1). Dirección General de Tesorería y Política Financiera, Organismo Autónomo o Delegación Provincial de la Consejería de Economía y Hacienda que corresponda.

INFORMES, DICTÁMENES Y SENTENCIAS

I. CONTRATACIÓN: ASISTENCIA TÉCNICA

- I.1. Informe de la Intervención Central del Servicio Andaluz de Salud, de 12 de mayo de 1994, de discrepancia en relación a un expediente de contratación de asistencia técnica para la realización de determinaciones analíticas especiales, y a su diferenciación con el contrato de servicio público, en su modalidad de concierto.

INFORME DE LA INTERVENCIÓN CENTRAL DEL SERVICIO ANDALUZ DE SALUD, DE 12 DE MAYO DE 1994

* CONTRATACIÓN: ASISTENCIA TÉCNICA.

- SOBRE RESOLUCIÓN DE DISCREPANCIA EN RELACIÓN A UN EXPEDIENTE DE CONTRATACIÓN DE ASISTENCIA TÉCNICA PARA LA REALIZACIÓN DE DETERMINACIONES ANALÍTICAS ESPECIALES.

Se ha recibido en esta Intervención Central, planteamiento de discrepancia formulado por el Director Gerente del Hospital "X", en Sevilla, el pasado 6 de Mayo de 1994, frente a reparo emitido por la Intervención Provincial en Sevilla, sobre el expediente de contratación de asistencia técnica para la realización de determinaciones analíticas especiales.

Resulta competente esta Intervención Central del SAS para conocer y resolver las discrepancias planteadas en virtud de la Resolución de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 1 de julio de 1991, en relación con el art. 75.3 del Reglamento de Intervención de la Junta de Andalucía.

Acerca de las cuestiones procedimentales ha de resaltarse que de conformidad con la norma primera de la expresada resolución de 1 de julio de 1991, en consonancia con cuanto dispone el artículo 13 del Reglamento de Intervención de la Junta de Andalucía (RIJA), se otorga un término no superior a diez días para que el órgano gestor, caso que disienta del dictamen de la Intervención, exprese su discrepancia ante este Centro fiscal; dicho plazo se ha cumplido, por lo que no obstando nada a ello, esta Intervención Central acuerda entrar a conocer del expediente, sobre la base de los siguientes

ANTECEDENTES

1. El 26 de Abril de 1994 según consta por el sello del registro de salida, el Interventor Provincial del SAS en Sevilla emite Nota de Reparación a la propuesta de gasto formulada por el Hospital "X" por importe de 3.000.000 pesetas, con cargo a la aplicación 0.1.17.31.21.41.8990.227.06.31A.4, en concepto de contratación de la realización de determinaciones analíticas especiales.

En síntesis se formula reparo por observarse que el crédito al que se pretende imputar el gasto no es el adecuado a su naturaleza (art. 7.1.b) del R.I.J.A.), señalando que el gasto derivado de la realización de determinaciones analíticas especiales deberá imputarse al artículo 25 del Capítulo II del Presupuesto de Gastos.



2. Ante la dicha Nota de Reparación, el Director Gerente del Hospital "X" plantea, el 6 de mayo de 1994, discrepancia respecto de tal informe, al amparo del artículo 13 del R.I.J.A., ante esta Intervención Central basando la misma en los siguientes argumentos:
- A.- Los conciertos, conforme al art. 62, en relación con el art. 66, 3º de L.C.E. consisten en la gestión de un servicio público, por una persona natural o jurídica que venga realizando prestaciones análogas.
- El informe de la intervención General de la Junta de Andalucía de 3 de noviembre de 1992, determina que "conforme a los arts. 66, 3ª LCE y 201, 3º RGCE, el concierto es un contrato para la gestión de un servicio público con persona natural o jurídica, que venga realizando prestaciones análogas a las que constituye el servicio público de que se trate, y es precisamente esa persona natural o jurídica, la que, en virtud del concierto, **pasa a gestionar el servicio público.**
- B.- Las determinaciones analíticas especiales, en las que se incluyen las recogidas de las muestras extraídas por el Hospital (cláusula 3ª PPT) y que es objeto del contrato, no son gestionadas por la empresa contratada, sino por el Hospital, limitándose la empresa a emitir el informe técnico, sobre la muestra proporcionada por el Hospital, y ello porque éste carece, por el momento, de medios técnicos y personales para realizar las determinaciones analíticas especiales que se relacionan en el anexo del PPT.
- C.- Es evidente que la realización de informes técnicos sanitarios, no constituye la gestión de un servicio público-sanitario, sino un contrato de asistencia técnica con empresa de servicio, conforme a la exposición de motivos, y artículo 3a) del Decreto 1005/1974 de 4 de abril y norma 1ª, III, 1, de la Orden de 24 de Noviembre de 1982, sobre clasificación de empresas consultoras y de servicios.

A la vista del expediente, y de los antecedentes que se dejan consignados, han de establecerse las siguientes

CONSIDERACIONES

PRIMERA.- Resulta obvio por cuanto se deja expuesto, que la cuestión a dirimir se centra en la diferenciación clara de las figuras del concierto y del contrato de asistencia técnica, y la perfecta delimitación del objeto y naturaleza del gasto que permita su encaje en una u otra de estas figuras contractuales.

Para ello ha de partirse, como hace la Dirección Gerencia del Hospital, de los términos de los preceptos legales que regulan la cuestión, siendo así que de la lectura conjunta de los artículos 62 y 66, 3ª de la Ley de Contratos del Estado, se desprende que nos encontramos ante la gestión de un servicio público que adopta la modalidad de concierto cuando el Estado (o en este caso la Junta de Andalucía) encomienda a una persona natural o jurídica la gestión de un servicio, siempre que ésta venga realizando prestaciones análogas a las que constituyen el servicio público de que se trate.

El concierto, tipificado en la Ley y el reglamento como una de las modalidades de gestión de servicios públicos, aparece como una fórmula de emergencia, de duración limitada, que se tipifica sin referencia a un contenido contractual objetivo, sino por el solo dato formal de tratarse de un acuerdo con una empresa existente que realice prestaciones o actividades análogas para que ésta atienda con sus propios medios las necesidades del servicio público en las condiciones que se fijen.

Por tanto estamos ante un concierto de gestión de servicio público, cuando:

- a) se encomienda por el Estado, o por cualquier otro Ente Territorial que lo asuma, la gestión de un servicio público a un tercero, persona natural o jurídica.
- b) siempre que la persona natural o jurídica venga realizando prestaciones análogas a las que constituyen el servicio público de que se trate.
- c) para que atienda el servicio con sus propios medios.

SEGUNDA.- Completa esta imagen el acudir a la conceptualización de servicio público y destacar una nota importante a esta finalidad como es la de que se establece, en virtud del concierto, una relación directa entre la empresa concertada -que pasa a ocupar el lugar de la Administración en cuanto prestadora del servicio, al prestarlo ésta de forma indirecta en el lugar de aquélla- y los administrados. En el concierto de gestión de servicio público, la relación de servicio se establece entre administrado y empresa concertada, aún cuando lo sea bajo la tutela de la Administración Pública competente para prestar el servicio público en cuestión.

TERCERA.- Por su parte, los contratos de asistencia que celebra la Administración con empresas consultoras o de servicios son una figura contractual distinta, por cuanto no se produce en ellos ninguna trasposición en la prestación de los servicios públicos, sino que mediante tales contratos lo que hace la Administración Pública es completar su capacidad de acción en caso de insuficiencia de los medios ordinarios de que dispone, bien para atender a necesidades de aquel orden de carácter coyuntural, bien para restar determinados servicios que sea preferible confiar al sector privado por razones de economía y eficacia, sin necesidad de una inadecuada ampliación de las unidades administrativas.

Se trata con ellos de satisfacer necesidades administrativas que deben ser cubiertas mediante la labor ordinaria de los órganos de la Administración, previa justificación de insuficiencia, falta de adecuación o conveniencia de no ampliación de los medios personales y materiales con que cuenta el Departamento correspondiente.

En este caso, una empresa presta a la Administración un servicio técnico "interno", pero sigue siendo la Administración la que, con ese apoyo, presta el servicio público encomendado, directamente a los usuarios.

CUARTA.- En el caso que nos ocupa, y aún cuando las menciones del denominado Pliego de Prescripciones Técnicas del expediente, adolecen de falta de rigor (de nueve cláusulas, tan sólo la tercera puede tener esa consideración junto con el Anexo) por no cumplir su finalidad de lograr una mayor concreción del objeto del contrato, puede llegarse



a la conclusión de que estamos, efectivamente, ante un contrato de asistencia técnica y no ante un concierto de gestión de servicios públicos de naturaleza sanitaria.

El objeto del contrato en cuestión queda restringido a la recogida de muestras en el hospital, la realización en laboratorio de las determinaciones analíticas especiales solicitadas por el Hospital, de entre las que son objeto de contrato, y la entrega al hospital de los correspondientes informes técnicos de resultados.

Quien sigue prestando el servicio público de la asistencia sanitaria a los usuarios es el Hospital "X" directamente, por lo que no concurren las circunstancias que permitirían calificar el contrato como concierto de gestión de servicios sanitarios.

QUINTA.- Con base en las consideraciones precedentes ha de abordarse el motivo de reparo que consistía en la inadecuación del gasto apreciada por la Intervención Provincial. Establecido, como queda, que nos encontramos ante un contrato de asistencia técnica, debe decaer el reparo interpuesto, puesto que la imputación presupuestaria resulta adecuada a la naturaleza del gasto propuesto.

Por ello, en virtud de cuanto se deja expuesto, esta Intervención Central del SAS, al amparo de lo prevenido en la Resolución de 1 de julio de 1991, de la Intervención General, en concordancia con el artículo 13 del RIJA, y el artículo 84 de la Ley General de Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

RESUELVE

Revocar el informe emitido por el Interventor Provincial de Sevilla en el asunto de referencia, significando que habrá de someterse nuevamente a fiscalización, modificando los términos precisos que adecuen el gasto en el tiempo y subsanando las imprecisiones del P.P.T. aludidas, así como las incoherencias observadas entre las cláusulas 6.1, y 8 del Pliego de cláusulas administrativas particulares, y entre éstas y la consignación realizada en el expediente, en la solicitud de autorización para iniciar el expediente, en cuanto al sistema de adjudicación.

Ante el presente Acuerdo, al amparo de la norma segunda de la Resolución de 1 de julio de 1991, podrá el órgano gestor, en el término de diez días contados a partir de aquel en que lo reciba, remitir todas las actuaciones al Interventor General a los efectos previstos en el art. 13 del RIJA.

Todo lo cual le comunico para su conocimiento.

INFORMES, DICTÁMENES Y SENTENCIAS

II. CONTRATACIÓN: CONTRATO DE SEGUROS

- II.1.** Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 30 de junio de 1994, sobre contratación de un seguro de responsabilidad civil frente a terceros del personal adscrito a los Centros del Instituto Andaluz de Servicios Sociales.

INFORME DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, DE 30 DE JUNIO DE 1994.

- * CONTRATACIÓN: CONTRATO DE SEGURO.
- SOBRE CONTRATACIÓN DE UN SEGURO DE RESPONSABILIDAD CIVIL FRENTE A TERCEROS DEL PERSONAL ADSCRITO A LOS CENTROS DEL INSTITUTO ANDALUZ DE SERVICIOS SOCIALES.

En fecha 15 de junio de 1994 se ha recibido en esta Intervención General su escrito de fecha 14 de junio por el que se solicita informe en relación con el expediente de contratación de una póliza de seguro de responsabilidad civil frente a terceros del personal adscrito a los centros del I.A.S.S.

En concreto, en su escrito esa Intervención Central formula las tres cuestiones siguientes:

PRIMERA.- ¿Procede la contratación por el Organismo autónomo de la póliza de seguro con destino a cubrir la responsabilidad civil del personal adscrito a sus centros de trabajo?

SEGUNDA.- Si procede la citada contratación, ¿habría que incluir cláusulas específicas en el pliego de prescripciones técnicas de la misma?

TERCERA.- ¿Cabe hablar de Pliego de cláusulas administrativas particulares en un contrato privado de seguro?

A la vista de la documentación del expediente se formulan las siguientes:

CONSIDERACIONES

PRIMERA.- Los antecedentes del expediente son los siguientes:

1ª) En fecha 6 de junio de 1994 la Subdirección General de Gestión del I.A.S.S. solicita la contratación de Póliza de Seguros que cubra “la responsabilidad civil frente a terceros de todo el personal que ocupe los puestos de trabajo de la relación de puestos de trabajo de todos los centros adscritos al I.A.S.S.”. La solicitud va acompañada de una Memoria Justificativa de la misma fecha, relativa a la conveniencia de que todos los Centros dependientes del I.A.S.S. y el personal de los mismos sigan teniendo un seguro que cubra las contingencias de daños materiales y de responsabilidad civil frente a terceros.



2ª) Por resolución de 6 de junio de 1994, la Subdirección General de Asuntos Económicos del I.A.S.S. aprueba la iniciación del expediente de gastos para la contratación de un Seguro de Responsabilidad Civil frente a Terceros, con una vigencia de dos años, por importe de 14.900.000.- pesetas, con cargo a la aplicación presupuestaria 01.19.32.03.00.224.00.22C.0.

3ª) En fecha 1 de junio de 1994 (es decir, con anterioridad a las actuaciones anteriores), se informa favorablemente por el representante del Gabinete Jurídico el "Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares para contratar mediante el sistema de contratación directa una póliza de seguro de responsabilidad civil frente a terceros", expediente 136/94.

4ª) Se aporta al expediente el "Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares que han de regir la contratación, mediante el sistema de contratación directa, de una póliza de seguro de responsabilidad civil frente a terceros", acompañado de una diligencia firmada en fecha 6 de junio de 1994 por el Jefe del Servicio de Gestión Económica y Contratación "para hacer constar que el presente Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares está ajustado al Pliego Tipo informado favorablemente por el Servicio de Asuntos Jurídicos de este Instituto con fecha 01-junio-94 para su utilización por el mismo".

5ª) Finalmente, se aporta un informe elaborado por la Correduría de Seguros "Gil y Carvajal, S.A.", relativo a las condiciones básicas del seguro de responsabilidad civil a contratar.

SEGUNDA.- En el examen del presente expediente es preciso analizar previamente, por un lado, el régimen de la responsabilidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración Pública y, por otro lado, la normativa reguladora del seguro de responsabilidad civil.

TERCERA.- La responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas y de las autoridades y demás personal a su servicio se regula actualmente en el Título X de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que se divide en dos Capítulos: Capítulo I, "Responsabilidad patrimonial de la Administración Pública" (arts. 139 a 144), y Capítulo II, "Responsabilidad de las autoridades y personal al servicio de las Administraciones Públicas" (arts. 145 y 146).

El artículo 139.1 de la Ley 30/1992 dice:

"Los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las Administraciones Públicas correspondientes, de toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos".

El artículo 145 de la Ley 30/1992, en sus apartados 1, 2 y 3, dispone:

"1. Para hacer efectiva la responsabilidad patrimonial a que se refiere el Capítulo I de este Título, los particulares exigirán directamente a la Administración Pública

correspondiente las indemnizaciones por los daños y perjuicios causados por las autoridades y personal a su servicio.

2. La Administración correspondiente, cuando hubiere indemnizado directamente a los lesionados podrá exigir de sus Autoridades y demás personal a su servicio la responsabilidad en que hubieran incurrido por dolo, culpa o negligencia grave, previa la instrucción del procedimiento que reglamentariamente se establezca.

Para la exigencia de dicha responsabilidad se ponderarán, entre otros, los siguientes criterios: El resultado dañoso producido, la existencia o no de intencionalidad, la responsabilidad profesional del personal al servicio de las Administraciones Públicas y su relación con la producción del resultado dañoso.

3. Asimismo, podrá la Administración instruir igual procedimiento a las Autoridades y demás personal a su servicio por los daños o perjuicios causados en sus bienes o derechos cuando hubiera concurrido dolo, culpa o negligencia grave.

En este supuesto, los criterios de ponderación aplicables serán los previstos en el punto 2”.

Finalmente, el artículo 146 de la Ley 30/192 dice:

“1. La responsabilidad civil y personal del personal al servicio de las Administraciones Públicas se exigirá de acuerdo con lo previsto en la legislación correspondiente.

2. La exigencia de responsabilidad penal del personal al servicio de las Administraciones Públicas no suspenderá los procedimientos de reconocimiento de responsabilidad patrimonial que se instruyan ni interrumpirá el plazo de prescripción para iniciarlos, salvo que la determinación de los hechos en el orden jurisdiccional penal sea necesaria para la fijación de la responsabilidad patrimonial”.

Estos preceptos han sido desarrollados por el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de los procedimientos de las Administraciones Públicas en materia de responsabilidad patrimonial.

Como se puede comprobar, la legislación española consagra la responsabilidad patrimonial directa de las Administraciones Públicas por los daños y perjuicios causados a terceros como consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos.

Ahora bien, cuando las Administraciones hayan indemnizado directamente a los terceros lesionados, podrán exigir a sus autoridades y demás personal a su servicio la responsabilidad en que hubieran incurrido, cuando hayan actuado por dolo, culpa o negligencia grave, e igualmente cuando los daños o perjuicios se hubieran causado en sus bienes o derechos.

Como pone de manifiesto la doctrina, en estos casos, la responsabilidad civil del funcionario (del empleado público) y la responsabilidad patrimonial de la Administración Pública llegan a complementarse y combinarse entre sí.



La cuestión planteada es si la Administración puede cubrir esta posible responsabilidad patrimonial mediante el oportuno contrato de aseguramiento.

En el caso de respuesta afirmativa, se plantearía el tipo de contrato de aseguramiento y la normativa que lo regula, cuestión esta última a la que se va a responder seguidamente.

CUARTA.- El contrato de seguro se regula en la Ley 50/1980, de 8 de octubre, y su normativa complementaria.

El artículo 73 de la Ley 50/1980 define el contrato de responsabilidad civil de la siguiente manera:

“Por el seguro de responsabilidad civil el asegurador se obliga, dentro de los límites establecidos en la Ley y en el contrato, a cubrir el riesgo del nacimiento a cargo del asegurado de la obligación de indemnizar a un tercero los daños y perjuicios causados por un hecho previsto en el contrato de cuyas consecuencias sea civilmente responsable el asegurado, conforme a derecho”.

De toda la normativa reguladora del contrato de seguro ha de concluirse que, en caso de que la Administración quisiera asegurar los riesgos derivados de la responsabilidad patrimonial establecida en los artículos 139 a 146 de la Ley 30/1992, y en el caso de que ello fuera legalmente posible -cuestión esta última que se examinará en Consideraciones posteriores- dicho aseguramiento tendría la naturaleza de un contrato privado, regulado por el derecho privado (fundamentalmente, la citada Ley 50/1980).

Conforme a lo dispuesto en el artículo 4.3 de la Ley de Contratos del Estado (L.C.E.), los contratos privados que celebre la Administración se regirán:

“A) En cuanto a su preparación y adjudicación, por sus normas administrativas especiales y, en su defecto, por las disposiciones de la presente Ley sobre preparación y adjudicación de los contratos de obras, gestión de servicios y suministros, que se aplicarán por analogía a la figura contractual de que se trate.

B) En cuanto a sus efectos y extinción, por las normas del Derecho privado que les sean aplicables en cada caso en defecto de sus normas especiales, si las hubiere”.

En consecuencia, si a la celebración de un contrato de seguro se le aplican las normas sobre preparación y adjudicación de la L.C.E., esto quiere decir que la Administración, antes de adjudicar el contrato, entre otros trámites, deberá elaborar y aprobar el Pliego de Cláusulas Particulares aplicable a la contratación, que habrá de tener como contenido mínimo el objeto del contrato, su presupuesto.

Por otra parte, teniendo en cuenta la peculiaridad de la celebración por parte de la Administración de un contrato privado (en la que rige la doctrina de los “actos separables”), y dadas las particularidades de la responsabilidad patrimonial de la Administración que se ha expuesto en la Consideración Tercera anterior), cuando la Admi-

nistración celebre un contrato de seguro que tenga por objeto cubrir su responsabilidad patrimonial frente a terceros que sean lesionados por el funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos, el Pliego de Prescripciones Técnicas y el Contrato habrán de reflejar las particularidades de la responsabilidad administrativa establecidas en el ordenamiento jurídico español vigente, con expresa mención de sus normas reguladoras.

QUINTA.- La cuestión fundamental es determinar si la Administración puede celebrar contratos de seguros -que tendrían naturaleza privada- para cubrir su responsabilidad patrimonial derivada de las lesiones causadas a terceros que sean consecuencia del normal o anormal funcionamiento de los servicios públicos.

El esquema legal es meridianamente claro: la Administración responde directamente frente a los terceros por los daños y perjuicios causados; pero la Administración, cuando hubiera indemnizado directamente a los terceros lesionados, podrá dirigirse contra sus autoridades y demás personal a su servicio y exigirles la responsabilidad en que hubieran incurrido por dolo, culpa o negligencia grave.

En principio, la celebración de un contrato de aseguramiento para cubrir los daños y perjuicios que sean consecuencia del normal o anormal funcionamiento de los servicios públicos, siempre que deriven de caso fortuito o de negligencia leve de las autoridades y personal a su servicio, no plantearía problema alguno.

Sin embargo, la celebración por parte de la Administración de un contrato de seguro para cubrir su responsabilidad patrimonial consecuencia de los daños y perjuicios que deriven de dolo, culpa o negligencia grave de sus autoridades y personal a su servicio puede suponer una alteración del esquema legal de responsabilidades.

En efecto, dispone la Ley imperativamente que cuando se causa una lesión a los particulares que sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos, salvo en los casos de fuerza mayor, la Administración responderá directamente frente a los particulares, y, seguidamente, cuando la Administración haya indemnizado a los lesionados, podrá exigir de sus autoridades y demás personal a su servicio la responsabilidad en que hubieran incurrido por dolo, culpa o negligencia grave.

Si la Administración celebra un contrato para asegurar este riesgo, una vez exigida su responsabilidad patrimonial, será la Compañía Aseguradora la que indemnice al particular lesionado y, por tanto, la Administración no podrá dirigirse contra sus autoridades y personal causantes de los daños y perjuicios por dolo, culpa o negligencia grave, como prevé la Ley, pues no habría sufrido quebranto patrimonial alguno (con independencia de la exigencia de responsabilidad disciplinaria).

En cuanto a la responsabilidad patrimonial de la Administración cuando la lesión al particular deriva de una actuación dolosa del personal a su servicio, existen importantes dudas sobre si cabría la posibilidad del aseguramiento de este riesgo. En principio, la legislación excluye el aseguramiento de la responsabilidad civil derivada de hechos dolosos. Frente a ello, se podría alegar que sí cabría este aseguramiento, porque lo que se prohíbe es que una persona asegure su responsabilidad civil derivada de un hecho doloso por él cometido, pero no que una Entidad (en este caso, el I.A.S.S.) se asegure



su propia responsabilidad civil derivada del daño causado a un tercero por el hecho doloroso de una persona a su servicio.

En lo que se refiere a la responsabilidad patrimonial de la Administración cuando la lesión al particular derive de una actuación con culpa o negligencia grave de su personal, también existen fuertes dudas en cuanto a la posibilidad de su aseguramiento.

Como argumentos en contra de esta posibilidad podemos señalar los siguientes:

- Si se admite la posibilidad de aseguramiento, la Administración no podría dirigirse contra la persona a su servicio causante del daño que actuó con culpa o negligencia grave, como prevé la Ley, pues el perjuicio patrimonial le habría sido resarcido por la Compañía aseguradora; y, por otro lado, el funcionario causante de la lesión tampoco respondería, salvo que se estime que la acción que la Administración tiene frente al funcionario se traspasa a la Compañía aseguradora una vez que esta indemnice a la Administración, cuestión muy discutible dado la imperativa regulación legal. Esto supondría una quiebra del sistema legal de responsabilidad.
- El aseguramiento puede implicar una cierta "relajación" del personal en el ejercicio de sus funciones, al tener conocimiento de que no responderán patrimonialmente de los daños causados por su culpa o negligencia, ya que dicha responsabilidad la cubriría la compañía aseguradora.

Como argumentos a favor de la posibilidad del aseguramiento en estos casos se pueden señalar los siguientes:

- No hay quiebra del sistema legal de responsabilidad, ya que el artículo 145.2 de la Ley 30/1992 no impone a la Administración la obligación de dirigirse en contra de la persona a su servicio causante del daño que actuó con culpa o negligencia grave, sino que simplemente le otorga esa facultad, pues dice que la Administración "**podrá** exigir de sus Autoridades y demás personal a su servicio...".
- Si no se admitiera esta posibilidad, nos encontraríamos con la situación siguiente: cuando la lesión al tercero provenga de caso fortuito o de negligencia leve del funcionario, la Administración no sufriría quebranto patrimonial alguno, pues de la indemnización frente al particular lesionado respondería la Compañía aseguradora; en cambio, cuando la lesión al tercero provenga de dolo, culpa o negligencia grave de una persona al servicio de la Administración, ésta, en numerosas ocasiones, sí sufriría un quebranto patrimonial, pues debería indemnizar directamente al particular lesionado y, a continuación, dirigirse contra el funcionario causante, que en muchas ocasiones no tendrá patrimonio suficiente para hacer frente a su responsabilidad. A ello hay que añadir que, cuando hubiera que indemnizar a los particulares lesionados, a la Administración siempre le interesaría que el hecho causante derive de caso fortuito o de culpa leve (pues así cobraría de la Compañía aseguradora), mientras que a la Compañía de Seguros siempre le interesaría que se determine que la lesión deriva de dolo, culpa o negligencia grave del personal (pues así no respondería), lo cual podría provocar graves litigios.

No obstante esta duda, hay que tener en cuenta que la imposibilidad de asegurar los riesgos por los daños y perjuicios causados a los particulares derivados de la actuación con dolo, culpa o negligencia grave del personal al servicio de la Administración, por suponer una quiebra del sistema de responsabilidades establecido en la legislación vigente, ha sido puesto de manifiesto en el Informe de la Intervención General de la Administración del Estado de 8 de julio de 1987 y en los Informes de esta Intervención General de la Junta de Andalucía de 11 de abril y de 26 de abril de 1988.

En todo caso, de lo que no hay duda es que no cabría el aseguramiento del riesgo del nacimiento patrimonial de la Administración frente a los particulares lesionados, cualquiera que sea la causa de la que derive la lesión, cuando el contrato celebrado por la Administración se realiza figurando como asegurado el personal a su servicio. Es decir, en este caso, se produciría la siguiente situación paradójica: al causarse una lesión en un tercero por el funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos, ese particular se dirigiría directamente contra la Administración exigiéndole su responsabilidad patrimonial, y una vez que la Administración hubiera indemnizado al particular lesionado, ésta se dirigirá contra su autoridad o persona a su servicio causante de la lesión que actuó con dolo, culpa o negligencia grave, pero por ese funcionario responderá frente a la Administración la Compañía aseguradora en virtud del contrato celebrado por la misma Administración que ha sido la que ha ido pagando las primas. Evidentemente, esto no sólo vulnera la letra y el espíritu de la Ley, sino que no tiene sentido.

SEXTA.- Centrándonos en el expediente objeto del presente informe, en primer término hay que formular las siguientes observaciones:

En primer lugar, mientras en la Memoria Justificativa se hace referencia a la necesidad de contratar un seguro que cubra las contingencias de daños materiales y de responsabilidad civil del personal del I.A.S.S., por el contrario, el expediente se refiere a un seguro que cubre sólo esta segunda contingencia.

En segundo lugar, de la documentación del expediente no se deduce si existe un Pliego-Tipo de Cláusulas Administrativas Particulares informado el 1/6/94 y un posterior Pliego informado el 6/6/94 (que es el que se aporta), o bien un único Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares.

En tercer lugar, la Propuesta de 6/6/94 y la Memoria Justificativa de la misma fecha se refieren, literalmente, a la contratación de una Póliza de Seguros que cubra “la responsabilidad civil frente a terceros del personal del I.A.S.S.”; es decir, parece que tomador del seguro sería el I.A.S.S. y beneficiario el personal al servicio del organismo. Sin embargo, ni en el resto de documentación del expediente, ni el Pliego de Cláusulas, ni en el informe de “Gil y Carvajal, S.A.”, queda determinado quién es el beneficiario del seguro (es decir, si es beneficiario el I.A.S.S., como tomador del seguro, o si lo es su personal; únicamente, de lo establecido en el punto 5 del informe (bajo el epígrafe “Objeto del Seguro”), parece deducirse que el asegurado es el tomador (el I.A.S.S.), pero no se dice expresamente.

En cuarto lugar, el Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares, en su apartado 2, se remite al Pliego de Prescripciones Técnicas, pero este último no se aporta como tal al expediente. Se incluye un informe elaborado por la Correduría de Seguros “Gil y Carvajal, S.A.”, en virtud de un contrato celebrado con el I.A.S.S., cuyo objeto es



la “medición y posterior asesoramiento en la póliza que se concierte”, siendo su retribución a cargo de la entidad que resulte adjudicataria del contrato de seguro (apartado 6 del P.C.A.P.). Podría parecer que este informe cumple las veces de Pliego de Prescripciones Técnicas. En todo caso, si así fuera, debería hacerse constar expresamente.

Y en quinto lugar, el apartado 7.3 del informe de “Gil y Carvajal, S.A.” dice expresamente: “Si el I.A.S.S. fuera condenado en un proceso criminal, (...)”. Debería especificarse que el I.A.S.S., al ser persona jurídica, no puede ser condenado en un proceso criminal sino sólo como responsable civil.

SÉPTIMA.- En todo caso, y aún cuando se resuelvan los problemas y corrijan los defectos puestos de manifiesto con anterioridad, en relación con la posibilidad de que el I.A.S.S. celebre un contrato de seguro para cubrir su responsabilidad por los posibles daños y perjuicios causados a terceros, de conformidad con lo expuesto en la Consideración Quinta anterior, es preciso formular las siguientes afirmaciones:

- El I.A.S.S., en ningún caso, puede contratar un seguro que cubra la responsabilidad civil de su personal (es decir, el I.A.S.S. como tomador y su personal como asegurado) frente a los terceros lesionados por el funcionamiento de sus servicios, ya que estos particulares lesionados se dirigirán directamente contra el I.A.S.S., y una vez que este organismo haya indemnizado al tercero, se dirigirá contra la persona a su servicio causante si éste actuó con dolo, culpa o negligencia grave: si actuó con negligencia leve, no cabe aseguramiento, pues no existe responsabilidad; si actuó con dolo, culpa o negligencia grave, no cabe aseguramiento porque ello supondría alterar el esquema legal de responsabilidades.

- El I.A.S.S. sí puede contratar un seguro, en el que figure como tomador y como asegurado, que cubra el riesgo del nacimiento de su responsabilidad patrimonial por la lesión de bienes y derechos de terceros particulares que sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de sus servicios, cuando derive de caso fortuito o de negligencia leve de su personal.

- Existen dudas razonables sobre la posibilidad de que el I.A.S.S. contrate un seguro, en el que figure como tomador y como asegurado, que cubra el riesgo del nacimiento de su responsabilidad patrimonial cuando derive de culpa o negligencia grave de su personal; y existen dudas aún más razonables sobre la posibilidad de que el I.A.S.S. contrate un seguro, en el que figure como tomador y como asegurado, que cubra el riesgo del nacimiento de su responsabilidad cuando derive de dolo de su personal, todo ello por los motivos anteriormente expuestos. En todo caso, dada la trascendencia que en el ámbito de la Administración Andaluza puede tener la problemática de la contratación de seguros, entiende esta Intervención General que deberá formularse consulta al Gabinete Jurídico de la Presidencia para que dictamine sobre esta cuestión.

OCTAVA.- Finalmente, esta Intervención General considera que, dada la necesidad de uniformar los criterios de actuación en esta materia de seguros de responsabilidad civil de la Administración Autónoma y, por tal motivo, la especial trascendencia del contrato que se suscriba, se debería someter el mismo a la autorización del Consejo de Gobierno, de conformidad con lo que dispone el artículo 8.2 de la vigente Ley de Contratos del Estado.

INFORMES, DICTÁMENES Y SENTENCIAS

III. CONTRATACIÓN: CONTRATO DE SUMINISTRO

- III.1. Dictamen de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa, de 16 de febrero de 1994, sobre los efectos de la suspensión de pagos en los concursos para la determinación de tipo.

DICTAMEN DE LA JUNTA CONSULTIVA DE CONTRATACIÓN ADMINISTRATIVA, DE 16 DE FEBRERO DE 1994.

* CONTRATACIÓN: SUMINISTROS

- SUSPENSIÓN DE PAGOS; EFECTOS EN LOS CONCURSOS PARA LA DETERMINACIÓN DE TIPO.

ANTECEDENTES

Se dirige escrito a esta Junta Consultiva de Contratación Administrativa redactado en los siguientes términos:

“Se vienen convocando sucesivamente, al amparo de lo regulado en el artículo 88, párrafo segundo de la vigente Ley de Contratos del Estado, Disposición Adicional sexta de la Ley 9/83, de 13 de julio, y demás disposiciones de aplicación, concursos públicos de determinación de tipo de bienes de adquisición centralizada, con destino a la Administración del Estado, sus Organismos autónomos, Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social, Corporaciones y Entidades Públicas Adheridas.

Tales concursos, se rigen según sus propios pliegos de cláusulas administrativas durante el plazo de un año a contar desde la fecha de la adjudicación, adjudicación que no es necesariamente única para cada uno de los bienes que comportan los tipos o subtipos figurados en esos concursos.

La cuestión que se suscita en esta consulta, surge como consecuencia de la solicitud, con posterioridad a la formalización de los contratos de suministros con los adjudicatarios, de instar judicialmente alguno de los contratistas la declaración del estado de suspensión de pagos.

La duda que invade a este Organismo, se concreta en la evaluación de los efectos jurídicos de tal solicitud de suspensión de pagos, respecto al contrato de suministros formalizado por el contratista y que se encuentra en ejecución en el plazo del año aludido.

Los antecedentes legales sobre esta casuística, se encuentran recogidos en la Ley de Contratos del Estado y su Reglamento en los siguientes artículos:

Artículo 9.2 de la LCE y 23 de su Reglamento:

“Están facultadas para contratar con la Administración, las personas naturales y



jurídicas..., que no se hallen comprendidas en alguna de las circunstancias siguientes:

2. Haber sido declaradas en quiebra, concurso de acreedores o insolventes fallidas en cualquier procedimiento, o haber iniciado expediente de suspensión de pagos o presentado solicitud judicial de quiebra o concurso de acreedores, mientras, en su caso, no fueren rehabilitados.”

Artículos 52.6 y 84 de la LCE y 273 de su Reglamento:

“Son causas de resolución del contrato...”

6. La declaración de quiebra o de suspensión de pagos del contratista.”

A tenor de las anteriores disposiciones parece deducirse que una persona natural o jurídica, no podrá contratar con la Administración desde el instante en que hubiere solicitado la iniciación de expediente de suspensión de pagos, y asimismo, que desde la fecha de declaración judicial de suspensión de pagos del contratista, la Administración podrá resolver el contrato formalizado con éste.

La incertidumbre de la actuación administrativa, aparece respecto a un contrato ya formalizado y en ejecución, en este caso contrato de suministros de bienes de adquisición centralizada, y que por conocimiento oficioso o formal, se deja constancia de la iniciación de un expediente de suspensión de pagos a ese contratista.

¿Cabe en este caso, proceder por la Administración a la resolución del contrato ya formalizado? o, por el contrario, ¿habrá que demorar la resolución del contrato hasta la fecha en que se dictara el Auto correspondiente por el Juzgado de primera instancia que conoce dicha suspensión?

Emerge por sus singulares circunstancias contractuales, una circunstancia coetánea, dado que, los sucesivos suministros que los contratistas vienen realizando en ejecución de la adjudicación del concurso de determinación de tipo, a través de las “peticiones normalizadas”, remitidas a la Dirección General del Patrimonio, Subdirección General de Compras, pudieran entenderse como contrataciones directas parciales derivadas del concurso de determinación de tipo, y en este caso, surge igualmente la duda si cabría aceptar la petición de suspensión de pagos del contratista a falta de capacidad para contratar con la Administración, según el mencionado artículo 9.2 de la Ley de Contratos del Estado.

En conclusión, la consulta se ciñe a dos aspectos:

1º) Ante un contrato de determinación de tipo formalizado por un contratista que insta judicialmente la declaración de suspensión de pagos, ¿cabe la resolución del contrato de suministros formalizado en su día?

2º) Si la anterior respuesta fuera negativa, por entender que tal resolución debería posponerse a la fecha en que se dictará el Auto judicial de suspensión de pagos del contratista, ¿abarcaría tal actuación administrativa de resolución de contrato a las

“peticiones de bienes de adquisición centralizada” por ser éstas calificables jurídicamente como contratos parciales por adjudicación directa derivados del contrato matriz de determinación de tipo?

Dada la trascendencia de la cuestión que se plantea, es por lo que se solicita de esta Junta Consultiva, la emisión del dictamen que en derecho pudiera corresponder.”

CONSIDERACIONES

1.- Para responder sistemáticamente a la consulta formulada por la Dirección General del Patrimonio del Estado procede examinar por separado las cuestiones que resultan del escrito en el que se formula la consulta, comenzando por la incidencia de la solicitud de suspensión de pagos en la celebración del contrato que tiene por objeto el concurso para la determinación de tipo.

De conformidad con el artículo 9.2 de la Ley de Contratos del Estado, expuesto en sentido contrario al de su redacción, no están facultadas para contratar con la Administración las personas naturales o jurídicas que hayan iniciado expediente de suspensión de pagos, con lo que en este caso, basta que exista, en el momento de la adjudicación, solicitud de suspensión de pagos del empresario, conforme al artículo 2 de la Ley de 26 de julio de 1922, para que ésta no pueda efectuarse a su favor, pues caso contrario se produciría el efecto a que se refiere el propio artículo 9 en su último párrafo, es decir, la nulidad de pleno derecho de la adjudicación. Esta afirmación, no obstante, debe ser matizada en el sentido de que la simple solicitud de suspensión de pagos no puede producir el efecto indicado, ya que según señala el artículo 4 de la citada Ley de 1922 el Juez a quien corresponda el conocimiento del expediente examinará la solicitud del comerciante y si hubiere sido producida en forma y la acompañaren los documentos y libros indicados en los artículos anteriores, tendrá por solicitada la declaración del estado de suspensión de pagos en providencia que dictará necesariamente el mismo día de la presentación del escrito y, si no fuere posible en el siguiente, con lo que los efectos que el artículo 9.2 de la Ley de Contratos del Estado liga a la solicitud de suspensión de pagos debe entenderse referida al momento en que judicialmente se tiene por solicitada la suspensión, dado que caso de no producirse la resolución judicial hay que entender que tienen lugar los efectos previstos en el apartado 5º del artículo 2º de la Ley de Suspensión de Pagos, es decir, el darse por terminado el expediente de suspensión de pagos, quedando los acreedores en plena libertad para el ejercicio de sus acciones. La razón de este tratamiento jurídico que se liga a la solicitud de suspensión de pagos es el que, con carácter general, sirve de fundamento a la casi totalidad de los supuestos del citado artículo 9, consistente en el reconocimiento a la Administración de la posibilidad de descartar como contratistas a aquellas personas que, por sus conductas, no son merecedoras de la confianza en que el establecimiento de la relación contractual debe inspirarse, siendo esta circunstancia la que determina que la prohibición de contratar se ligue a la mera solicitud de la suspensión de pagos, a diferencia, como veremos a continuación, de lo que sucede en el supuesto de resolución del contrato.

Por tanto, la primera conclusión que debe mantenerse es la de que resulta



imposible, so pena de nulidad de pleno derecho, la adjudicación de un concurso para la determinación de tipo y, en general, de cualquier contrato de la Administración, en favor de persona que haya solicitado la declaración de suspensión de pagos, judicialmente admitida, aún cuando no haya recaído resolución judicial declarando tal estado.

2.- Distinta es la solución jurídica que debe darse a la suspensión de pagos como causa de resolución de los contratos de la Administración.

El artículo 52.6 de la Ley de Contratos del Estado considera causa de resolución del contrato de obras la declaración de quiebra o de suspensión de pagos del contratista, desarrollándose este precepto en el artículo 165 del Reglamento General de Contratación del Estado en el que se distingue el supuesto de quiebra -que originará siempre la resolución del contrato- y el de suspensión de pagos en el que el propio artículo afirma que “cuando el empresario se halle en condiciones de ejecutar las obras y ofrezca garantías suficientes a este fin, podrá la Administración acordar la continuación provisional de los trabajos en tanto se mantengan las expresadas circunstancias”.

Del examen de los preceptos transcritos, aplicables a los contratos de suministro y dentro de ellos a los concursos para la determinación de tipo, de conformidad con lo preceptuado en el artículo 84 de la Ley de Contratos del Estado, se deduce, en primer lugar, que para acordar la resolución del contrato no basta la simple solicitud de suspensión de pagos, aún judicialmente admitida, sino que se requiere que se haya declarado judicialmente tal estado mediante el auto a que se refiere el artículo 8 apartado 3º de la Ley de 26 de julio de 1922, bastando para confirmar esta conclusión la simple lectura comparativa de los artículos 9.2 y 52.6 de la Ley de Contratos del Estado, pues mientras el primero configura como causa determinante de la prohibición de contratar la iniciación del expediente de suspensión de pagos el segundo, referente a la resolución del contrato configura como tal la declaración de suspensión de pagos, la que, como se ha indicado, debe producirse necesariamente mediante auto judicial. La diferencia de régimen jurídico entre las prohibiciones de contratar y la resolución del contrato queda justificada, si se tiene en cuenta que en el momento de la resolución ya no deben jugar razones de la confianza en el contratista, sino que debe primar la conservación y ejecución del contrato que exige el interés público, conclusión que queda reforzada por la circunstancia de que en el artículo 165 del Reglamento General de Contratación del Estado, en el caso de suspensión de pagos, a diferencia del de quiebra, no se configure como causa de resolución que opera de manera automática, sino que permite al órgano de contratación que acuerde se continúe la ejecución del contrato, por el contratista declarado en estado de suspensión de pagos, siempre que se encuentre en condiciones de hacerlo y se garantice debidamente esta circunstancia.

La segunda conclusión que debe sentarse en el presente informe es la de que la resolución de los contratos que tienen por objeto un concurso para la determinación de tipo exige la declaración judicial del estado de suspensión de pagos, sin que sea suficiente la iniciación del expediente y sin que la resolución deba producirse de manera automática, pudiendo el órgano de contratación acordar que se continúe ejecutando el contrato.

3.- Las verdaderas dificultades interpretativas surgen, como se hace constar en el escrito de consulta, cuando se trata de relacionar el concurso para la determinación de

tipo con los sucesivos suministros que, por adjudicación directa al amparo de lo dispuesto en el artículo 87, apartado 6, de la Ley de Contratos del Estado, suponen una ejecución del propio concurso previamente adjudicado.

La solución a la cuestión suscitada debe partir de la naturaleza jurídica del concurso para la determinación de tipo y de las adjudicaciones directas que se producen como consecuencia de dicho concurso, pues si se trata de contratos independientes, a los mismos les deben ser aplicadas idénticas normas de capacidad y, en consecuencia, si la solicitud de suspensión de pagos, en el sentido a que anteriormente se ha hecho referencia de solicitud judicialmente admitida, determina la prohibición de concurrir al concurso para la determinación de tipo debe igualmente determinar la prohibición de adjudicaciones directas aunque sean derivadas del concurso previamente celebrado, sin que, a juicio de esta Junta pueda, en la configuración que realiza la legislación de contratos del Estado, suscitar dudas la independencia de los contratos para la determinación de tipo que se celebran por concurso con la posibilidad de diversos adjudicatarios y las adjudicaciones concretas que se efectúan por contratación directa con alguno, varios o todos los adjudicatarios del concurso.

La solución propugnada -la consideración de la solicitud de suspensión de pagos como causa de prohibición de contratar las adjudicaciones directas derivadas de un concurso de determinación de tipo- puede suscitar dificultades prácticas de apreciación dado que el expediente de contratación en estas adjudicaciones directas es mínimo y no existe trámite alguno previsto para que los adjudicatarios del concurso para la determinación de tipo acrediten su capacidad, solvencia y ausencia de prohibiciones de contratar para las adjudicaciones directas, pero estas dificultades prácticas no pueden desvirtuar el principio sentado y en consecuencia procede concluir que si el órgano de contratación tiene conocimiento de la solicitud de suspensión de pagos con anterioridad a la adjudicación directa deberá estimar la concurrencia de la causa de prohibición de contratar para la misma y, si aún habiéndose producido la solicitud de suspensión de pagos con anterioridad a la adjudicación directa se conoce con posterioridad, dicha adjudicación debe considerarse nula de pleno derecho, aunque puede continuar produciendo efectos de conformidad con las prevenciones contenidas en el artículo 9 de la Ley de Contratos del Estado.

4.- El tema de la suspensión de pagos como causa de resolución de las adjudicaciones directas derivadas de un concurso para la determinación de tipo no plantea problemas específicos. Aparte de las consideraciones ya realizadas acerca de la propia resolución del concurso para la determinación de tipo que, lógicamente una vez acordada, privará de viabilidad a las concretas adjudicaciones directas, esta última, como contratos distintos del adjudicado por concurso, podrán ser resueltas siempre que exista auto judicial de declaración del estado de suspensión de pagos y el órgano de contratación no acuerde la continuidad de la ejecución del contrato, aunque la resolución de estas adjudicaciones directas resultará poco frecuente en la práctica al no poder aplicarse, por su propia naturaleza, a los contratos ya ejecutados, al suponer una "contradictio in terminis" la resolución de un contrato que ha agotado sus efectos, por haber realizado las partes sus respectivas prestaciones.



CONCLUSIONES

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

- 1º) Que en los contratos que tienen por objeto concursos para la determinación de tipo la solicitud de la declaración de suspensión de pagos judicialmente admitida constituye causa de prohibición de contratar y la declaración judicial de dicho estado causa de resolución que, a diferencia de la declaración de quiebra, no opera de manera automática, dado lo establecido en el artículo 165 del Reglamento General de Contratación del Estado.
- 2º) En relación con las adjudicaciones directas derivadas de un concurso para la determinación de tipo la solicitud de declaración del estado de suspensión de pagos debe operar como causa determinante de prohibición de contratar, dado que son contratos independientes el de determinación de tipo y la adjudicación directa y la declaración judicial de tal estado puede ser causa de resolución de dichas adjudicaciones directas, cuando las partes no hayan realizado íntegramente sus respectivas prestaciones.

INFORMES, DICTÁMENES Y SENTENCIAS

IV. CONTRATACIÓN: CONTRATOS EN GENERAL

- IV.1. Dictamen de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa, de 3 de febrero de 1994, sobre capacidad o incapacidad para contratar con la Administración, derivada del requisito de hallarse al corriente en el cumplimiento de las obligaciones de la Seguridad Social.

DICTAMEN DE LA JUNTA CONSULTIVA DE CONTRATACIÓN ADMINISTRATIVA, DE 3 DE FEBRERO DE 1994.

* CONTRATACIÓN: CONTRATOS EN GENERAL

SOBRE CAPACIDAD O INCAPACIDAD PARA CONTRATAR CON LA ADMINISTRACIÓN, TENIENDO EN CUENTA EL REQUISITO PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 9 DE LA LEY DE CONTRATOS DEL ESTADO Y 23 DE SU REGLAMENTO DE HALLARSE AL CORRIENTE EN EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES DE LA SEGURIDAD SOCIAL.

ANTECEDENTES

Por el Presidente "X" se dirige a esta Junta Consultiva de Contratación Administrativa escrito del siguiente tenor literal:

"Al amparo de lo prevenido en el artículo 2º y párrafo primero del 17 del Real Decreto 30/1991, de 18 de enero, sobre Régimen orgánico y funcional de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa se solicita informe de esa Junta sobre la capacidad o incapacidad para contratar con la Administración, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley de Contratos del Estado y 23 del Reglamento General de Contratación, que exige hallarse al corriente en el cumplimiento de las obligaciones de la Seguridad Social, de las entidades que tengan impugnadas ante la autoridad judicial competente actas liquidatorias de cuotas levantadas por la Inspección de Trabajo, como consecuencia de discrepancias en la clasificación de algunos trabajadores de la Empresa en cuanto a los epígrafes de la Tarifa de Prima de Accidentes de Trabajo vigentes en la actualidad aplicables a los mismos".

CONSIDERACIONES

1.- Como claramente resulta del escrito de consulta que ha quedado transcrito la misma se refiere al caso concreto de impugnación judicial de actas liquidatorias de cuotas levantadas por la Inspección de Trabajo, como consecuencia de discrepancias en la clasificación de algunos trabajadores de la Empresa en cuanto a epígrafes de la Tarifa de Prima de Accidentes de Trabajo vigentes. Sin embargo, para dar solución a la cuestión suscitada resulta indiferente el motivo concreto de la impugnación judicial y, en consecuencia, debe darse respuesta a la consulta en términos generales referidos a todos los supuestos de impugnación judicial de actas liquidatorias de cuotas de la



Seguridad Social, abordando esta cuestión, como hacia esta Junta en su informe de 7 de mayo de 1992 (Expediente 13/92) desde el punto de vista de la normativa de la contratación administrativa, desde el punto de vista de la normativa relativa a la recaudación de los recursos de la Seguridad Social y de la conexión que debe establecerse entre ambas.

2.- La vigente Ley de Contratos del Estado en su artículo 9, apartado 8, considera incursas en prohibición para contratar con la Administración a quienes no se hallen al corriente en el cumplimiento de las obligaciones de la Seguridad Social, precepto que desarrolla el artículo 23 ter del Reglamento General de Contratación del Estado señalando que se entenderá que las empresas están al corriente en el cumplimiento de las obligaciones de Seguridad Social que les imponen las disposiciones vigentes, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Estar inscrita en la Seguridad Social o, en su caso, si se tratase de un empresario individual, afiliado y en alta en el régimen de la Seguridad Social que corresponda, por razón de la actividad.

b) Haber afiliado, en su caso, y haber dado de alta a los trabajadores que tengan a su servicio y estar al corriente en el pago de las cuotas o de otras deudas con la Seguridad Social.

El propio precepto reglamentario termina aclarando que los licitadores podrán acreditar las circunstancias mencionadas mediante declaración expresa responsable y 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 las circunstancias mencionadas y que, 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.

Por último, el artículo 23 del propio Reglamento, en su penúltimo párrafo, señala que el órgano de contratación puede recabar del empresario aclaraciones sobre los certificados y documentos presentados o requerirle para la presentación de otros complementarios.

De los preceptos reseñados y de la totalidad del sistema de la contratación administrativa puede extraerse la conclusión obvia de que 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 judiciales obligan o no a 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.

A mayor abundamiento y como norma que refleja el criterio que se sigue en materia muy similar del cumplimiento de las obligaciones fiscales debe citarse el artículo 3º del Real Decreto 1462/1985, de 3 de julio, expresivo que los documentos que acreditan el cumplimiento por el empresario de los requisitos de las letras b) y c) del artículo anterior (declaraciones o documentos de ingreso de diversos Impuestos y relación anual de ingresos o pagos) serán las últimas declaraciones y documentos de ingreso, cuyo plazo reglamentario de prestación hubiese vencido durante los doce meses inmediatamente anteriores a la fecha de la adjudicación provisional, con lo que debe concluirse que, si en materia fiscal basta para considerar al corriente de las obligaciones fiscales la presentación de las últimas declaraciones o documentos de ingreso, en materia de Seguridad Social, debe aplicarse idéntica norma y la presentación indicada basta para acreditar que el empresario está al corriente de sus obligaciones de Seguridad Social, mientras expresamente los correspondientes certificados no consignen lo contrario.

Por ello como primera conclusión debe mantenerse que mientras la documentación expedida por los órganos competentes de la Seguridad Social no afirmen de manera expresa y categórica que el empresario no se encuentra al corriente de sus obligaciones de Seguridad Social, en el sentido expresado en el artículo 23 ter del Reglamento General de Contratación del Estado, con independencia o no de impugnación judicial, el órgano de contratación no debe apreciar, por este motivo, incurso al empresario en la causa de prohibición de contratar prevista en el artículo 9, apartado 8 de la Ley de Contratos del Estado.

3.- La consideración anterior queda reforzada con el examen de la normativa sobre recaudación de la Seguridad Social constituida por el Real Decreto 1517/1991, de 11 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación de los Recursos del Sistema de la Seguridad Social y por la Orden ministerial de 8 de abril de 1992, que contiene una serie numerosa de preceptos bastante complejos. Del contenido de la citada normativa, a efectos del presente informe, deben destacarse las excepciones a la regla general resultante del artículo 190 del Reglamento citado de que la interposición de cualquier impugnación, reclamación o recurso no suspende la recaudación voluntaria ni la recaudación ejecutiva de las deudas a la Seguridad Social, excepciones establecidas en el mismo artículo directamente -que se preste garantía de los débitos o que se consigne su importe o que se acuerde por el órgano competente la suspensión o que resulta por la remisión que se contiene a los artículos 81 y 83 del propio Reglamento- casos de requerimiento de pago e interposición de recurso de reposición sin resolución expresa o presunta y casos de actas de liquidación impugnadas, mientras no se dicte la resolución administrativa correspondiente, -a lo que debe añadirse que en las reclamaciones en vía económico-administrativa o en vía contencioso-administrativa resulta factible la suspensión del acto impugnado por el órgano competente para conocer de la reclamación o recurso y que las normas recaudatorias de la Seguridad Social prevén supuestos distintos de extinción de las deudas de la misma (compensación y prescripción fundamentalmente).

De la normativa examinada se deduce idéntica conclusión a la anteriormente sentada, debiendo añadirse que si los órganos competentes de la Seguridad Social hacen constar en la documentación que se aporte la existencia de impugnación judicial sin más precisión ni aclaración, no puede deducirse con claridad que las empresas no



estén al corriente de sus obligaciones con la Seguridad Social, sino más bien al contrario o, al menos, dejan la duda sobre tal circunstancia, al no poder conocerse el alcance de la impugnación judicial en orden a la posible suspensión de ingresos.

4.- Entrando en el tema de la conexión entre la normativa de la contratación administrativa y la relativa a la recaudación de las deudas de la Seguridad Social ya hemos apuntado anteriormente que el órgano de contratación no tiene por qué interpretar en cada caso concreto el alcance de esta última normativa tan compleja en orden al requisito de hallarse al corriente el contratista en las obligaciones de la Seguridad Social, por lo que, ante la indicación de la formulación de la existencia de una prohibición para contratar, dado el principio general del derecho de que las prohibiciones, como todas las circunstancias limitativas de la capacidad, son de interpretación restrictiva, sino que, por el contrario, ante la impugnación judicial el órgano de contratación tiene que llegar a la conclusión de que las empresas están al corriente en sus obligaciones de la Seguridad Social, mientras esta conclusión no quede desvirtuada por otros medios, entre los que no se excluye las comprobaciones y verificaciones que facultativamente puede realizar el propio órgano de contratación.

CONCLUSIÓN

Por lo expuesto, la Junta Consultiva de Contratación Administrativa entiende que si en la documentación expedida por los órganos de la Seguridad Social se consigna la existencia de impugnaciones judiciales, sin más precisión ni aclaración, el órgano de contratación no debe estimar que las empresas afectadas están incurso en la prohibición de contratar prevista en el apartado 8 del artículo 9 de la Ley de Contratos del Estado, es decir, que no están al corriente de las obligaciones de la Seguridad Social, a menos que de forma categórica y expresa se consigne tal circunstancia en la documentación de referencia y sin perjuicio de que puedan llegar a esta conclusión por la utilización facultativa de otros medios previstos en la vigente legislación de contratos del Estado.

INFORMES, DICTÁMENES Y SENTENCIAS

V. CONTRATACIÓN: HONORARIOS

- V.1. Dictamen de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa, de 16 de febrero de 1994, sobre Honorarios de Arquitectos en la redacción de un proyecto reformado al de obra principal.

DICTAMEN DE LA JUNTA CONSULTIVA DE CONTRATACIÓN ADMINISTRATIVA, DE 16 DE FEBRERO DE 1994.

* CONTRATACIÓN: HONORARIOS

– HONORARIOS DE ARQUITECTOS EN LA REDACCIÓN DE UN PROYECTO REFORMADO AL DE OBRA PRINCIPAL.

ANTECEDENTES

Por el Director General "X", se formula consulta a esta Junta Consultiva de Contratación Administrativa, debiendo destacarse, a efectos del presente informe, los hechos siguientes resultantes de la documentación remitida:

1.- En 25 de febrero de 1991 se formaliza contrato, regido por el Decreto 1465/1985, de 17 de julio, sobre contratación para la realización de trabajos específicos y concretos, no habituales, en la Administración del Estado, sus Organismos autónomos y la Seguridad Social, entre el Instituto Nacional "X" y el Arquitecto D. "Y" para la redacción del proyecto de obras de rehabilitación del antiguo Instituto "Z", cuyo importe, según la cláusula segunda del contrato, se fijaría de acuerdo con las tarifas oficiales informadas hay que entender que lo que se informa es el importe o la aplicación de las tarifas, no las tarifas oficiales por la Oficina de supervisión de proyectos del Ministerio "C".

2.- Durante la ejecución de las obras, cuyo contrato se formalizó el 31 de julio de 1992, la Consejería se dirige al Instituto Nacional "X", en escrito de 25 de marzo de 1993, comunicándole la necesidad de rectificar los planos, de acuerdo con las indicaciones de la Comisión Provincial del Patrimonio Histórico.

Paralelamente en el transcurso de la obra y tras realizar las primeras demoliciones, se observa que el emplazamiento de la muralla de la Ciudad es distinto al que en un principio se pensaba, por lo que el Ayuntamiento ordena la inmediata paralización de las obras y propone que se efectúe un estudio sobre los elementos arquitectónicos y arqueológicos descubiertos.

3.- A la vista de los anteriores hechos el Instituto Nacional "X" considera necesario redactar un proyecto modificado que recoja las recomendaciones municipales que motivaron la paralización de las obras y, sobre todo, el respeto absoluto por la muralla bajomedieval, cuya existencia y ubicación exacta se conoce debido al estudio arqueológico llevado a cabo por la Empresa. Por otra parte, teniendo en cuenta, además, que



el edificio se asienta en un terreno muy irregular, se considera imprescindible rehacer prácticamente todos los cálculos de estructuras y planos.

4.- En los antecedentes remitidos se indica, en relación con el proyecto reformado, que en el momento presente únicamente existe un proyecto básico en el que se recogen las recomendaciones municipales, sin que las modificaciones propuestas supongan aumento alguno respecto al presupuesto inicial, lo que ha motivado un desacuerdo relativo a la percepción de honorarios por la redacción del proyecto reformado entre la Oficina de Supervisión de proyectos y la dirección facultativa de la obra, pues, mientras la primera entiende que no existiendo aumento del presupuesto de ejecución material tampoco existe derecho a la percepción de honorarios, el Arquitecto director de las obras y autor del proyecto modificado considera que debe percibir honorarios por el trabajo y documentación realizados, siendo este desacuerdo sobre honorarios la circunstancia determinante de que el encargo de ese proyecto reformado definitivo no se haya suscrito todavía.

5.- En consecuencia de lo anterior, se formula consulta a esta Junta sobre si en el caso de proyecto reformado, cuyo resultado sea cero, el Arquitecto autor del proyecto debe percibir honorarios por esa redacción y, en caso afirmativo, el modo adecuado de cálculo, ya que la ejecución material no supone presupuesto adicional alguno respecto al proyecto inicial y si el Instituto tiene capacidad para acordar un precio con el facultativo al margen de la tarifa oficial V, que precisamente se basa en la ejecución material, acogiéndose, por ejemplo, a la tarifa que fija los honorarios en virtud de horas trabajadas.

Se señala la urgencia del informe solicitado fundamentándola en la circunstancia de que la Junta de Comunidades de ... comunicó el 28 de octubre de 1993 el levantamiento de la suspensión de las obras y en la necesidad de que éstas no se demoren por la cuestión de honorarios suscitada.

CONSIDERACIONES

1ª) Las cuestiones que se suscitan en la consulta formulada por el Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música se centran en determinar si en la redacción de un proyecto reformado deben ser abonados honorarios al Arquitecto redactor, aunque el presupuesto de ejecución del proyecto reformado no supongan alteración respecto al del proyecto inicial y si se resuelve en sentido afirmativo tal cuestión la relativa a la fórmula concreta que debe utilizarse para el abono de honorarios.

2ª) La primera cuestión suscitada debe ser abordada desde la perspectiva de la naturaleza jurídica del denominado "proyecto reformado", el cual no constituye más que una modificación del objeto del contrato formalizado el 25 de febrero de 1991 entre el Instituto Nacional "X" y el Arquitecto "Y", dado que dicho objeto, según la cláusula primera del referido contrato, era la redacción del proyecto de obras de rehabilitación del antiguo Instituto "Z", y con independencia de que el objeto del contrato, es decir, la

redacción del proyecto, se haya o no cumplido, lo que carece de trascendencia a efectos del presente informe, lo cierto es que el Instituto considera necesario, según consta en los antecedentes remitidos, redactar un proyecto modificado en el “se rehagan prácticamente todos los cálculos de estructuras y planos”, con lo que, obviamente, queda modificada, en el sentido indicado, la prestación a realizar por el Arquitecto redactor del proyecto inicial, lo que, por aplicación de los principios generales de la contratación, obliga a retribuir los trabajos a realizar no comprendidos en el objeto inicial del contrato celebrado.

Por otra parte, esta obligación de la Administración, con independencia de que pueda basarse en principios generales de la contratación, tiene su reflejo en normas positivas cual es la contenida en el apartado 0.6 de las normas generales de las tarifas de honorarios de los Arquitectos en trabajos de su profesión, aprobadas por Real Decreto 2512/1977, de 17 de junio, modificado por el Real Decreto 2356/1985, de 4 de diciembre y por el Real Decreto 84/1990, de 19 de enero, a cuyo tenor “cuando por circunstancias ajenas y no imputables a la actuación del Arquitecto varien las condiciones esenciales del trabajo, de modo tal que se exija la modificación sustancial de alguno o algunos documentos de un trabajo ya elaborado o en fase avanzada de elaboración, aquél o aquéllos se tarificarán aparte, de acuerdo con los porcentajes que se indican en la tarifa correspondiente”, sin que sea necesario extenderse en especiales razonamientos para determinar la concurrencia, en el presente caso, de los presupuestos de hecho que determinan su aplicación, pues resulta evidente que hay que modificar sustancialmente documentos del proyecto inicial (rehacer prácticamente todos los cálculos de estructuras y planos) y que ello es debido a circunstancias ajenas y no imputables a la actuación del Arquitecto el requerimiento de la Consejería... efectuado por indicación de la Comisión Provincial del Patrimonio Histórico.

La solución señalada sería más clara en el supuesto improbable de que, por negativa del Arquitecto redactor del proyecto inicial hubiera que encargar el proyecto modificado a otro Arquitecto lo cual supondría, además, un grave quebranto al interés público en sus aspectos económicos y de urgencia de las obras, lo que constituiría por sí un argumento práctico en favor de la tesis que se considera jurídicamente correcta.

La primera cuestión suscitada en el presente expediente la de si procede abonar honorarios por la modificación del proyecto inicial al Arquitecto redactor de dicha modificación debe ser resuelta, por tanto, en sentido positivo por las consideraciones que han quedado expuestas.

3ª) Con ello debe entrarse en el examen de la cuestión, que la consulta formulada considera más problemática, consistente en determinar el procedimiento para el cálculo de los honorarios que deben ser satisfechos y las dificultades que surgen del planteamiento de la Oficina de Supervisión, pues al afirmar que el presupuesto del proyecto modificado no se altera en relación con el importe del proyecto inicial, llega a la conclusión de la inexistencia de base para el cálculo de honorarios correspondientes a la modificación.

A juicio de esta Junta el planteamiento de la Oficina de Supervisión no resulta correcto, dado que, al establecer el apartado 0.6 de las normas generales de las tarifas oficiales aprobadas por Real Decreto 2512/1977, de 17 de junio, la tarificación indepen-



diente de las modificaciones y resultar aplicable la tarifa V a aquellos trabajos que por sus características específicas permiten el cálculo de los honorarios correspondientes, sin necesidad de tarifar por analogía y estableciendo, además, que los honorarios correspondientes a proyecto y dirección se obtendrán en función del presupuesto de ejecución material y que cuando el trabajo se desarrolle en fases, los honorarios totales se desglosarán por convenio. La interpretación conjunta de estas normas conduce a la conclusión de que, tomando como base el presupuesto del proyecto inicial éste ha de servir al cálculo de honorarios correspondientes al proyecto modificado, pero circunscribiéndolo exclusivamente a los documentos que se modifican, cuya determinación concreta deberá quedar debidamente acreditada en el expediente, sin que, por el contrario, exista elemento interpretativo alguno que conduzca a la conclusión de que, en el supuesto de modificaciones del proyecto, la base de cálculo de los honorarios deba fijarse en la diferencia económica entre el importe del presupuesto del proyecto inicial y el presupuesto del proyecto modificado.

Con la aplicación que se propugna en el presente caso de la tarifa V queda descartada la posible aplicación de otras tarifas de las consignadas en el Real Decreto 2512/1977, de 17 de junio, concretamente de la tarifa VI -trabajos tarificados por tiempo- ya que precisamente esta tarifa se refiere a la valoración de aquellos trabajos cuyo convenio con el cliente no constituye contrato laboral y que por sus características no permiten la aplicación de tarifas específicas o estas indican esta forma de valoración, resultando indudable que, por lo razonado, se considera aplicable la tarifa V y que ésta no se remite a la tarifa VI en cuanto a la valoración de honorarios.

CONCLUSIÓN

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

1º) Que por aplicación de los principios generales de la contratación y del apartado 0.6 de las normas generales de las tarifas oficiales aprobadas por Real Decreto 2512/1977, de 17 de junio, procede abonar honorarios por la modificación del proyecto de obras de rehabilitación del antiguo Instituto Palafox al Arquitecto autor del proyecto modificado.

2º) Que el cálculo de los honorarios debe hacerse con aplicación de la tarifa V de las indicadas tarifas oficiales, partiendo del presupuesto de ejecución material del proyecto inicial, circunscribiéndolo a los documentos que se modifican, cuya determinación concreta deberá acreditarse en el expediente.

INFORMES, DICTÁMENES Y SENTENCIAS

VI. CONVENIOS

VI.1. Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 11 de marzo de 1994, sobre órgano competente para celebrar un Convenio de Colaboración para gestión del transporte escolar.

**INFORME DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA JUNTA DE
ANDALUCÍA, DE 11 DE MARZO DE 1994**

* CONVENIOS.

– SOBRE ÓRGANO COMPETENTE PARA CELEBRAR UN CONVENIO DE COLABORACIÓN PARA GESTIÓN DEL TRANSPORTE ESCOLAR.

Se ha recibido en esta Intervención General, en relación con una propuesta de acuerdo de colaboración entre la Delegación Provincial de la Consejería de Educación y Ciencia en Granada y el Ayuntamiento de Loja para la gestión municipal de transporte escolar, consulta de la Intervención Provincial acerca de los siguientes extremos:

1º. Órgano competente para celebrar el acuerdo de colaboración.

2º. Procedencia del gasto.

3º. Aplicación presupuestaria adecuada a la naturaleza del gasto.

En relación con las cuestiones planteadas conviene hacer las siguientes precisiones sobre la propuesta de acuerdo de colaboración:

1º. Como partes, figuran el Delegado Provincial de la Consejería de Educación y Ciencia y el Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Loja.

2º. El objeto es la prestación del servicio del transporte escolar, cuya gestión y compromiso de contratación corresponde íntegramente al Ayuntamiento (estipulaciones primera y segunda).

3º. El Ayuntamiento percibirá, en calidad de subvención, 1.000.000.- de pesetas, con cargo a la aplicación presupuestaria 31.18.00.03.484.00.32A.9.1994 (estipulación tercera).

Una vez estudiado el asunto, se informa lo siguiente:

En primer lugar, conviene determinar la naturaleza jurídica del acuerdo de colaboración, es decir, fijar si se trata de un convenio, de una subvención o de ambas cosas a la vez.

Sobre esta cuestión y para supuestos similares, esta Intervención General ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la existencia de compatibilidad entre los regímenes jurídicos



reguladores de los convenios de colaboración y de las subvenciones y, por tanto, sobre la posibilidad de que existan convenios de colaboración como instrumentos de concesión de subvenciones. En definitiva, es perfectamente admisible la figura que se ha sometido a fiscalización como convenio y como subvención.

En relación con la cuestión suscitada acerca de la competencia, hay que tener en cuenta que, como regla, la facultad para celebrar convenios u otorgar subvenciones la ostenta el Consejero (artículo 39 de la Ley 3/1983 del Gobierno y la Administración de la Comunidad Autónoma y 21.4 de la Ley 9/1993, de Presupuesto de la Comunidad Autónoma para 1994), salvo en los supuestos de desconcentración o delegación de la misma.

Por ello, para determinar, si el Delegado Provincial de la Consejería de Educación y Ciencia es órgano competente en la materia, habrán de examinarse las Órdenes de delegación y de los Decretos de desconcentración de competencias, así como las disposiciones relacionadas específicamente con el objeto o destino que en este caso es el transporte escolar: Orden de la Consejería de Educación y Ciencia, de 17 de febrero de 1988, por la que se delegan atribuciones en diversos órganos de la Consejería (B.O.J.A. nº 16, de 27.2.88); Decreto 68/1993, de 18 de mayo, por el que se desconcentran determinadas funciones en las Delegaciones Provinciales de la Consejería (B.O.J.A. nº 73, de 8 de julio de 1993); Orden de 22 de julio de 1991, para la regulación de las subvenciones y ayudas del Transporte Escolar y de Estudiantes (B.O.J.A. nº 70, de 8 de agosto de 1991) y Acuerdo de 30.7.1993, adoptado por la Dirección General de Ordenación Educativa, Dirección General de Industria, Energía y Minas y Dirección General de Transportes, con las Federaciones Andaluzas de Transportes para la realización del transporte escolar y de estudiantes curso 1993/94. De la anterior regulación, es el Decreto 68/93 el que requiere un análisis más detallado.

Dicho Decreto desconcentra en los Delegados Provinciales facultades en materia de gestión del gasto (artículo 2º), contratación (artículo 3º) y Centros docentes (artículo 4º).

En ninguno de los preceptos aludidos encontramos atribuida a los Delegados Provinciales de la Consejería de Educación y Ciencia la facultad de celebrar convenios de colaboración con los Ayuntamientos en materia de transporte escolar, ya que el artículo 2, sobre gestión del gasto público, se circunscribe a los créditos del Servicio 02, Capítulo II, Programa 12J; el artículo 3.2, que es el que se refiere específicamente al transporte escolar, sólo desconcentra las facultades en la concreta materia de contratación administrativa especial relativa a la asistencia técnica; y, finalmente, el artículo 4 se refiere sólo a diversas competencias relacionadas con centros docentes, entre las que se encuentran las de concesión de ayudas para actividades complementarias o extraescolares, no pudiendo esta última atribución competencial amparar la celebración de convenios de colaboración en materia de transporte escolar ya que, aún admitiendo la remota posibilidad de entender incluido entre dichas actividades complementarias las del transporte escolar, sólo parece desconcentrarse la facultad de conceder ayudas públicas mediante resoluciones administrativas unilaterales, pero no mediante los procedimientos negociales que son propios y característicos de los convenios suscritos por la Administración.

Por tanto, ni en el vigente Decreto 68/1993, de 18 de mayo, por el que se desconcentran determinadas funciones en las Delegaciones Provinciales de la Consejería, ni en el resto

de disposiciones normativas de delegación o desconcentración, sean éstas de carácter general o especial, podemos encontrar alguna atribución de competencia a favor de los Delegados Provinciales para la suscripción de convenios de colaboración con otras Administraciones Públicas en materia de transporte escolar.

Se concluye, en definitiva, que en la materia expuesta, y al no existir delegación o desconcentración alguna, la competencia ha quedado reservada a favor del Consejero de Educación y Ciencia, quien la ostenta de forma originaria.

En este aspecto de la consulta, es conveniente resaltar, por último, que la vigente situación competencial establecida por el Decreto 68/1993, de 18 de mayo, es sustancialmente distinta a la que venía recogida en el artículo 4 del Decreto 271/1983, de 21 de diciembre (actualmente derogado), ya que entre las diversas funciones desconcentradas en materia del servicio complementario del Transporte, especialmente la de asignar los créditos necesarios para su funcionamiento, y dado su genérico enunciado, podía entenderse incluido el de suscribir los convenios de colaboración objeto de la consulta.

Por lo que respecta a la consulta sobre procedencia del gasto, por existir ya transporte escolar concertado con un conjunto de contratistas-transportistas con 3 líneas y, además existir las ayudas individualizadas de transporte de la Delegación a los Centros Educativos, se recuerda que la competencia en materia de disposición de gastos corresponde al órgano que por norma la tenga atribuida; por tanto, no corresponde a los órganos interventores evaluar la necesidad de realizar un gasto, sino la de comprobar que una vez apreciada por el órgano competente del gasto, éste sea tramitado de conformidad con la normativa vigente. En consecuencia, sólo en el supuesto de que exista disposición que impida la posibilidad de celebrar convenios con Ayuntamientos o de concederles subvenciones con destino al transporte escolar, cuando existiesen ya líneas en funcionamiento u otros tipos de ayudas individualizadas a Centros Educativos, podrá repararse el expediente por motivos de contrariar tales disposiciones.

Por último, en cuanto a la imputación presupuestaria al Capítulo IV, aceptada la posibilidad de los convenios de colaboración como instrumentos de concesión de subvenciones y dado que la propia Orden de 22 de julio de 1991 se titula: "para la regulación de las subvenciones y ayudas del transporte escolar y de estudiantes", este Centro no encuentra inconveniente en que se impute el gasto al citado Capítulo.

INFORMES, DICTÁMENES Y SENTENCIAS

VII. GASTOS EN GENERAL

- VII.1. Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 20 de abril de 1994, de resolución de discrepancia relativa a la correcta imputación presupuestaria del gasto de inversión efectuado por una Empresa Pública en fase de liquidación.
- VII.2. Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 29 de abril de 1994, resolviendo discrepancia sobre imputación presupuestaria entre los subconceptos 226.01 "Atenciones protocolarias" y 226.02 "Publicidad y propaganda".
- VII.3. Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 9 de mayo de 1994, de resolución de discrepancia relativa a la correcta imputación presupuestaria de los gastos de formación de Auxiliares de Enfermería, en el Servicio Andaluz de Salud.
- VII.4. Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 21 de junio de 1994, sobre la tramitación de gastos derivados de contratos celebrado cuyos créditos no fueron traspasados.
- VII.5. Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 24 de junio de 1994, sobre imputación presupuestaria de los jornales eventuales satisfechos por los Centros de Investigación y Formación.

INFORME DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA DE 20 DE ABRIL DE 1994.

* GASTOS EN GENERAL.

- RESOLUCIÓN DE DISCREPANCIA RELATIVA A LA CORRECTA IMPUTACIÓN PRESUPUESTARIA DEL GASTO DE INVERSIÓN EFECTUADO POR UNA EMPRESA PÚBLICA EN LIQUIDACIÓN.

En fecha 9 de febrero de 1994 se ha recibido en esta Intervención General escrito de la Dirección General de Patrimonio de la Consejería de Economía y Hacienda de la misma fecha por el que se plantea discrepancia frente al reparo formulado por la Intervención Delegada de la Consejería de Economía y Hacienda en fecha 28 de enero de 1994 en relación al expediente de abono de la certificación de liquidación de la segunda fase de las obras de construcción del inmueble del Pabellón de Andalucía en la Exposición Universal Sevilla 1992.

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

ANTECEDENTES

PRIMERO.- Por Decreto 128/1990, de 2 de mayo, se autoriza la constitución de la Empresa Pública "Pabellón de Andalucía, S.A.", teniendo como objeto social el desarrollo y ejecución de cuantas actividades, obras y proyectos requiriera la participación de la Comunidad Autónoma de Andalucía en la Exposición Universal Sevilla 1992, atribuyendo competencias sobre la misma a la Consejería de la Presidencia.

SEGUNDO.- Entre las actuaciones a desarrollar por la citada Empresa Pública se encontraban, fundamentalmente, las relativas a construcción del inmueble donde radicara el Pabellón de la Comunidad Autónoma de Andalucía en la Expo'92.

En fecha 13 de julio de 1990 se otorgó escritura pública de formalización de contrato entre "Pabellón de Andalucía, S.A." y la empresa constructora "Y" para la construcción de la primera fase del Pabellón con el que la Comunidad Autónoma participaría en la referida Exposición Universal, según el proyecto redactado por el Arquitecto "X".

Posteriormente, en fecha 30 de noviembre de 1990 se adjudicaron las obras de construcción de la segunda fase del Pabellón a "Y", según el proyecto redactado por el



Arquitecto antes mencionado, suscribiéndose el contrato entre esta empresa y “Pabellón de Andalucía, S.A.”, en fecha 21 de diciembre de 1990. El importe de las obras de esta segunda fase ascendía a 1.106.947.486.- pesetas.

TERCERO.- El edificio en el que radicó el Pabellón de Andalucía en la Expo’92 fue construido sobre unos terrenos que no son propiedad de la Empresa Pública “Pabellón de Andalucía, S.A.” ni se hallan adscritos a la misma; en concreto, la titular de dichos terrenos es la “Empresa Pública del Suelo de Andalucía” (“E.P.S.A.”).

En fecha 16 de noviembre de 1992 (por tanto, después de construido el Pabellón y concluida la Expo’92), “E.P.S.A.” constituye y otorga a favor de “Pabellón de Andalucía, S.A.” sendos derechos de superficie sobre los terrenos en que se construyeron el Pabellón de Andalucía y el Parque Temático “Andalucía de los Niños”, acordándose, entre otras estipulaciones, las siguientes:

- El plazo de la concesión se fija entre el 24/12/1992 (fecha de su inscripción en el Registro de la Propiedad) y el 31/3/2033.
- Transcurrido dicho plazo, “E.P.S.A.” hará suya la propiedad de todo lo edificado, sin que la superficiaria (“Pabellón de Andalucía, S.A.”) tenga derecho a indemnización alguna.
- La entidad superficiaria no podrá transmitir los derechos de superficie sino con la autorización expresa de “E.P.S.A.”.
- A partir del 31/3/93, la superficiaria deberá abonar un canon de 2.000.- pesetas/año por metro cuadrado construible sobre resante, cantidad revisable según el I.P.C. desde el 1/4/93 al día primero del mes de abril de cada año.

Después de diversas vicisitudes, las obras de esta segunda fase fueron finalizadas, teniendo en ese momento un presupuesto vigente de 1.443.385.308.- pesetas.

Durante el transcurso de las obras fueron abonadas al contratista diversas certificaciones, por un importe global de 1.132.938.072.- pesetas, quedando por tanto pendiente de certificación y pago 310.447.236.- pesetas.

CUARTO.- El día 20 de abril de 1992, fecha de inauguración de la Exposición Universal, y ante la necesidad de abrir al público las instalaciones del Pabellón de Andalucía, la propiedad (es decir, la Empresa Pública “Pabellón de Andalucía, S.A.”) ocupó el edificio sin que se realizara formalmente una recepción provisional de las obras, ante la existencia de trabajos pendientes que se concluyeron en los días inmediatos.

Una vez finalizada la muestra, las partes consideraron que realizar la recepción provisional de las obras ocasionaría un grave perjuicio al contratista, y entendieron que lo más ajustado a derecho y a la realidad era proceder a la recepción definitiva de las obras del Pabellón de Andalucía, tanto las correspondientes a la fase I como a la fase II. Esta Recepción definitiva se documenta en Acta de fecha 19 de mayo de 1993.

QUINTO.- Una vez concluída la Exposición Universal y, con ello, el objeto social de la Empresa Pública “Pabellón de Andalucía, S.A.”, por Decreto 38/1993, de 30 de marzo, se acuerda adscribir la citada Empresa a la Consejería de Economía y Hacienda, y encomendar a esta Consejería, a través de la Dirección General de Patrimonio, proceder a la disolución de la Entidad “Pabellón de Andalucía” y la consiguiente transmisión en bloque de todo su patrimonio a la Comunidad Autónoma de Andalucía.

SEXTO.- La Junta General de Accionistas de “Pabellón de Andalucía, S.A.” acordó en fecha 5 de mayo de 1993 la disolución de la Sociedad y el nombramiento de un único administrador-liquidador.

SÉPTIMO.- En fecha 7 de enero de 1994 se presenta ante la Intervención Delegada de la Consejería de Economía y Hacienda propuesta de documento contable ADOP, acompañada del expediente, por importe de 310.447.236.- pesetas, para abono de la liquidación de la segunda fase de las obras de construcción del Pabellón de Andalucía en la Exposición Universal Sevilla 1992, con cargo a la aplicación presupuestaria 0.1.31.00.01.00.602.01.51C.8, código proyecto 1993.001652.

OCTAVO.- La citada propuesta es objeto de reparo por parte del Interventor Delegado mediante Nota de Reparos de fecha 28 de enero de 1994.

Los argumentos en que se basa el reparo son fundamentalmente los siguientes:

- El crédito al que se pretende imputar el gasto no es adecuado a su naturaleza.
- La liquidación presentada no reúne los requisitos exigidos en la legislación de contratos del Estado.

NOVENO.- La Dirección General de Patrimonio, mediante escrito de fecha 7 de febrero de 1994, formula discrepancia frente a la anterior nota de reparos, escrito que motiva el presente trámite.

Los argumentos en que se fundamenta esta discrepancia, en síntesis, son los siguientes:

- El procedimiento de financiación de la empresa durante su vida ordinaria -la subvención- no es de aplicación necesaria en el período posterior a su disolución, pudiendo optarse entre la subvención o la asunción directa de la obligación.
- No existe crédito disponible en el Capítulo 7, pero sí en el Capítulo 6. Ello se debe a que en el momento de elaborar el Presupuesto para 1993 la Empresa Pública estaba adscrita a la Consejería de la Presidencia, y la Dirección General de Patrimonio desconocía la responsabilidad que se le iba a asignar en el futuro.
- Si se opta por que sea la Empresa la que pague la liquidación de las obras, dadas las insuficiencias en su tesorería, habría que otorgarle una subvención, por lo que resulta más inmediato elegir la vía alternativa consistente en que la Administración realice directamente el pago.



DÉCIMO.- Recibido en este Centro Directivo el mencionado escrito de discrepancia, esta Intervención General, conforme a lo previsto en el artículo 80.2.b de la Ley General de la Hacienda Pública de Andalucía, y con los efectos previstos en el artículo 12.2 del Reglamento de Intervención de la Junta de Andalucía, en fecha 1 de marzo de 1994 solicita a la Dirección General de Patrimonio “la remisión de todos los documentos acreditativos de la propiedad y de la titularidad registral del edificio del Pabellón de Andalucía en la Exposición Universal Sevilla 1992”.

UNDÉCIMO.- En contestación al requerimiento anterior, la Dirección General de Patrimonio, en fecha 25 de abril de 1994, remitió a este Centro Directivo la siguiente documentación:

- Escritura de formalización del contrato de obras para la construcción de la primera fase del Pabellón de Andalucía, de 13/7/90.
- Contrato de obras para la construcción de la segunda fase del Pabellón de Andalucía, de 21/12/90.
- Escritura de constitución del derecho de superficie otorgada por “E.P.S.A.” a favor de “Pabellón de Andalucía, S.A.”, de 6/11/92.

Asimismo, se manifiesta que hasta esa fecha no se ha inscrito en el Registro de la Propiedad la declaración de obra nueva.

A los anteriores Antecedentes son de aplicación las siguientes

CONSIDERACIONES

PRIMERA.- La Empresa Pública “Pabellón de Andalucía, S.A.” es una entidad mercantil con personalidad jurídica propia y distinta de la de la Junta de Andalucía, titular de la totalidad de las acciones en que se divide su capital social.

Su objeto social es “el desarrollo y ejecución de cuantas actividades, obras y proyectos requieran la participación de la Comunidad Autónoma en la Exposición Universal Sevilla 1992”, según se determina expresamente en el Decreto 128/1990, de 2 de mayo, por el que autoriza la constitución de la misma.

Para la consecución de su objeto social, una de las actividades fundamentales que tuvo que llevar a cabo “Pabellón de Andalucía, S.A.” fue la relativa a la construcción del inmueble donde radicara el Pabellón de Andalucía en la Exposición Universal.

SEGUNDA.- Los ingresos con que se financió la citada Empresa Pública procedían fundamentalmente del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Las aportaciones dinerarias de la Comunidad destinadas a financiar las obras del edificio donde iba a radicar el Pabellón de Andalucía en la Expo'92 se imputaron,

lógicamente, al Capítulo 7 del estado de gastos del Presupuesto de la Comunidad, "Subvenciones de Capital".

Las definiciones de los capítulos, artículos, conceptos y subconceptos recogidas en la Orden de 28/3/89, por la que se dictan normas para la elaboración del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para 1990, se han mantenido vigentes en las sucesivas Órdenes de elaboración de los Presupuestos anuales.

Conforme a la citada Orden de 28/3/84, en el Capítulo 6, "Inversiones Reales", se incluyen "todos aquellos gastos realizados por la Junta o sus OO.AA. destinados a la creación o adquisición de bienes de capital físicos inventariables". Tales gastos corresponden a la construcción y adquisición de dichos bienes, incluyéndose los costes inherentes a la transmisión y los gastos accesorios. Y también este Capítulo puede recoger "bienes inmateriales o no inventariables en el patrimonio físico" adquisición de patentes y marcas, etc.).

Por su parte, el Capítulo 7, "Transferencias de Capital", según la Orden de 28/3/89 "esta integrado por los créditos destinados a pagos, condicionados o no, efectuados sin contrapartida directa de los destinatarios, los cuales deberán destinar estos fondos a financiar operaciones de capital".

En consecuencia, la diferencia entre los créditos correspondientes a los Capítulos 6 y 7 queda meridianamente clara:

- Con cargo al Capítulo 6 se imputarán los créditos a realizar por la Junta de Andalucía y sus Organismos Autónomos en la adquisición de bienes de capital físico inventariables y de bienes inmateriales. Dichos bienes pasan a formar parte del patrimonio de la Junta o del Organismo Autónomo correspondiente.
- Con cargo al Capítulo 7 se imputarán los créditos destinados a pagos cuyos destinatarios deberán aplicar esos fondos a financiar operaciones de capital. Se trata, por tanto, de pagos a personas o entidades distintas de la Junta y sus Organismos Autónomos, que deberán destinar las cantidades percibidas a inversiones de capital ajenas, en el momento del pago, al patrimonio de la Junta de Andalucía o de sus Organismos Autónomos.

Como consecuencia de la normativa vigente anteriormente expuesta, las aportaciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía destinadas a financiar las actividades de la Empresa Pública "Pabellón de Andalucía, S.A.", se efectuaron con créditos imputados al Capítulo 4 ("Transferencias Corrientes") o al Capítulo 7 ("Transferencias de Capital") del estado de gastos del Presupuesto de la Comunidad Autónoma, según la naturaleza del gasto a efectuar por la citada Empresa con cargo a los fondos recibidos. Así se fue reflejando en las sucesivas Leyes presupuestarias.

En el artículo 1.4 de la Ley del Presupuesto para 1991, en el artículo 1.4 de la Ley del Presupuesto para 1992 y en el artículo 3 de la Ley del Presupuesto para 1993 se recogen las dotaciones de subvenciones de explotación y de capital que han de recibir en los respectivos ejercicios presupuestarios las Empresas Públicas de la Junta de Andalucía, entre ellas, "Pabellón de Andalucía, S.A."



En concreto, los créditos para dichas dotaciones corresponden a la Sección 01, "Presidencia de la Junta y Consejería de la Presidencia" (ya que la citada Empresa se encontraba adscrita a la Consejería de la Presidencia), a los siguientes Programas:

- En el Presupuesto de 1991: Programa 1.7.C, "Participación en la Exposición Universal Sevilla 1992".
- En el Presupuesto de 1992: Programa 1.6.B, "Participación en la Exposición Universal Sevilla 1992".
- En el Presupuesto de 1993: Programa 1.1.A, "Dirección y Servicios Generales de la Presidencia".

TERCERA.- El régimen jurídico aplicable a la Empresa Pública "Pabellón de Andalucía, S.A.", en todo lo no regulado expresamente en la norma que la constituyó y en la Ley General de la Hacienda Pública de Andalucía, es la normativa general de las entidades mercantiles privadas, constituida fundamentalmente por la Ley de Sociedades Anónimas, Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre (en lo sucesivo L.S.A.), y por el Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por Real Decreto 1597/1989, de 29 de diciembre (en lo sucesivo, R.R.M).

El artículo 260.1 de la L.S.A., que enumera las causas de disolución de las sociedades anónimas, dispone en su apartado 3º que la sociedad anónima se disolverá "por la conclusión de la empresa que constituya su objeto", añadiendo el artículo 262.1 que, cuando concurra esta causa, "la disolución de la sociedad requerirá acuerdo de la junta general".

Concluida la Exposición Universal Sevilla 1992 y, por tanto, el objeto social de "Pabellón de Andalucía, S.A.", de conformidad con la normativa antes expuesta, en fecha 5/5/93 se celebró junta general y universal de la citada sociedad que acordó la disolución de la entidad y el nombramiento de administrador único en funciones de liquidador.

Dispone el artículo 264 L.S.A. que "la sociedad disuelta conservará su personalidad jurídica mientras la liquidación se realiza", añadiendo que "durante este tiempo deberá añadir a su nombre la frase en liquidación."

En este sentido, el artículo 3 de la Ley 9/1993, de 30 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para 1994, que enumera las empresas de la Junta de Andalucía, con expresión en su caso de la dotación de subvenciones de explotación y de capital a recibir durante el ejercicio presupuestario de 1994, se refiere a esta empresa bajo la expresa denominación de "Pabellón de Andalucía, S.A., en liquidación".

Por tanto, la sociedad "Pabellón de Andalucía, S.A.", ha quedado disuelta por el acuerdo de su junta general y universal de 5/5/93, pero conserva su personalidad jurídica, pues aún no ha concluido su liquidación.

CUARTA.- El artículo 266 L.S.A. dice: "Una vez disuelta la sociedad se abrirá el

período de liquidación, salvo en los supuestos de fusión o escisión total o cualquier otro de cesión global del activo y el pasivo”.

Así pues, la norma es clara: La disolución de una sociedad anónima implica necesariamente la apertura del período de liquidación, salvo en tres supuestos: la fusión de la sociedad; la escisión total de la sociedad; la cesión global del activo y el pasivo.

En el caso de la disolución de “Pabellón de Andalucía, S.A.”, puede plantearse si ha de procederse o no a la apertura del período de liquidación.

Evidentemente, no se ha producido ni la fusión ni la escisión total. Pero se podría suscitar que, dado que el accionista único de “Pabellón de Andalucía, S.A.” es la Junta de Andalucía, si se produciría la cesión global de su patrimonio (activo y pasivo) y, por tanto, no se abriría el período de liquidación.

El artículo 2 del Decreto 38/1993 dispone que “la Consejería de Economía y Hacienda, a través de la Dirección General de Patrimonio, procederá a la disolución de “Pabellón de Andalucía, S.A.”, con la consiguiente transmisión al patrimonio de la Comunidad Autónoma”.

La expresión “in fine” de este precepto, “con la consiguiente transmisión al patrimonio de la Comunidad Autónoma” podría interpretarse en el sentido de que la liquidación de la sociedad va a producir necesariamente, por imperativo de lo ordenado en el Decreto, la cesión total del patrimonio de “Pabellón de Andalucía, S.A.” a la Comunidad Autónoma y, por tanto, la no apertura del período de liquidación.

Sin embargo, esta posición no puede mantenerse, por las razones siguientes:

1º El Decreto 38/1993 sólo puede ordenar a la Consejería de Economía y Hacienda que proceda a la disolución de “Pabellón de Andalucía, S.A.” en tanto que la Junta es la accionista única de la citada entidad y la sociedad está adscrita a la citada Consejería. Pero la sociedad se disuelve, no porque lo ordene el Decreto, sino porque lo acuerda la junta general de accionistas (actuando evidentemente el accionista único en virtud de lo dispuesto en el Decreto 38/1993), que es la que tiene competencias para ello.

2º Cuando el artículo 2 del Decreto 38/1993 dispone que se procederá a la disolución de la entidad “con la consiguiente transmisión”, este término “consiguiente” ha de entenderse en el sentido de que, tras el acuerdo de disolución, ha de procederse a la transmisión del patrimonio de la sociedad en virtud del proceso de liquidación regulado en la legislación vigente aplicable.

3º En cualquier caso, la redacción del precepto es confusa, y del mismo ni siquiera puede desprenderse que la disolución de “Pabellón de Andalucía, S.A.” producirá la transmisión a la Comunidad Autónoma de su patrimonio, porque se limita a decir “con la consiguiente transmisión al patrimonio”, sin especificarse si lo que se ha de transmitir a la Junta de Andalucía es la sociedad “Pabellón de Andalucía, S.A.” o el patrimonio de ésta.



Por lo tanto, ha de concluirse que, una vez acordada la disolución de “Pabellón de Andalucía, S.A.”, no se ha producido automáticamente la cesión global del activo y del pasivo de la misma al patrimonio de la Comunidad y, por tanto, que se ha abierto el proceso de liquidación.

Tampoco en la junta general y universal de 5/5/93, en la que se acuerda la disolución de “Pabellón de Andalucía, S.A.”, se acordó la cesión global del activo y del pasivo de la misma a la Junta de Andalucía, único accionista de la entidad.

Además de ello, en la misma junta se procede al nombramiento de administrador único, ordenándole a éste “realizar todas aquellas actuaciones para llevar a término lo acordado, con amplias facultades para ejecutar los actos y negocios precisos a este fin, en funciones de liquidador”.

Por tanto, del acta de la junta general y universal que acuerda la disolución de la Empresa, se desprende claramente que se procede a la apertura del período de liquidación.

Asimismo no consta en la documentación del expediente que el administrador único, en el ejercicio de sus funciones, haya acordado la cesión global del activo y el pasivo de “Pabellón de Andalucía, S.A., en liquidación” a la Comunidad Autónoma de Andalucía ni la aceptación por parte de ésta de dicha cesión.

La propia Dirección General de Patrimonio, en la Memoria Justificativa de su escrito de discrepancia, no sostiene categóricamente que se haya producido una cesión global del activo y pasivo, sino que manifiesta que “en cierto sentido, puede afirmarse que se está en presencia de un caso de “cesión global del activo y pasivo”, supuesto previsto en el artículo 266 de la L.S.A., que determina una disolución sin liquidación.”

En todo caso, es preciso tener en cuenta que la cesión global del patrimonio de una entidad (activo y pasivo) exige el cumplimiento de los requisitos y formalidades establecidos en cada caso por la legislación civil y mercantil para la transmisión de cada uno de los bienes, derechos y obligaciones que integran ese patrimonio.

Así, en el caso de “Pabellón de Andalucía, S.A., en liquidación”, la cesión global de su patrimonio supone, por ejemplo, la cesión de la deuda con “Y”, que ha de aceptar dicha transmisión, y la cesión del derecho de superficie sobre el terreno en que se construyó el Pabellón, que ha de ser autorizada expresamente por la “Empresa Pública del Suelo de Andalucía”.

QUINTA.- Disuelta la sociedad anónima e iniciada la liquidación, cesa la representación de los administradores para hacer nuevos contratos y asumir nuevas obligaciones (artículo 267.1 L.S.A.), y el liquidador o liquidadores (siempre en número impar: artículo 268.2 L.S.A.) asumen las funciones establecidas en el artículo 272 L.S.A.

Entre las funciones de los Liquidadores se encuentran, entre otras, suscribir el inventario y balance de la sociedad con referencia al día en que se inicie la liquidación, llevar y custodiar los libros, ostentar la representación de la sociedad y, fundamentalmente, “realizar aquellas operaciones comerciales pendientes y las nuevas que sean

necesarias para la liquidación de la sociedad”, “percibir los créditos y los dividendos pasivos acordados” y “pagar a los acreedores y a los socios ateniéndose a las normas que se establecen en esta Ley” (artículo 272 L.S.A.).

Una vez terminada la liquidación, los liquidadores formaran el balance final (artículo 274.1 L.S.A), que se someterá a la aprobación de la junta general (artículo 275.1 L.S.A.).

Transcurrido el plazo para impugnar el balance sin que contra el mismo se hayan formulado reclamaciones o firme la sentencia que las hubiese resuelto, se procederá al reparto del haber social existente entre los accionistas (artículo 276.1 L.S.A.)

Conforme el artículo 277 L.S.A., la división del haber social se practicará según las normas estatutarias o, en su defecto, a las acordadas por la junta general, pero en todo caso con respeto a las dos reglas siguientes: 1º.- No se podrá repartir entre los socios el patrimonio social sin que hayan quedado satisfechos todos los acreedores o consignado el importe de sus créditos; 2º.- El activo resultante después de satisfacer los créditos contra la sociedad se repartirá entre los socios en la forma prevista en los Estatutos o, en su defecto, en proporción al importe nominal de las acciones.

Aprobado el balance final, los liquidadores solicitarán del Registrador Mercantil la cancelación de los asientos referentes a la sociedad disuelta (artículos 278 L.S.A. y 212 R.R.M.)

En ese momento, queda extinguida la personalidad jurídica de la sociedad.

La entidad “Pabellón de Andalucía, S.A.”, cuya junta general ha acordado su disolución y ha procedido al nombramiento de liquidador, se encuentra en período de liquidación.

Conforme a lo dispuesto en la L.S.A., el liquidador debe proceder al cobro de los créditos y al pago de la deuda de la sociedad. Esto quiere decir que en tanto no se proceda por parte de “Pabellón de Andalucía, S.A., en liquidación” al pago de la deuda que mantiene con “Y” derivada de la liquidación de las obras de construcción en que radicó el Pabellón Andaluz en la Expo’92, así como al abono de las demás deudas, en su caso, no puede procederse a la distribución del haber social.

Evidentemente, al tener la sociedad “Pabellón de Andalucía, S.A., en liquidación” un único accionista, la Junta de Andalucía, la distribución en su momento del haber social no supondrá reparto del patrimonio social resultante, sino asignación del mismo al único socio.

SEXTA.- Conforme a lo expuesto en las consideraciones anteriores, la situación jurídica en que se encuentra actualmente la Empresa Pública “Pabellón de Andalucía, S.A., en liquidación” es la siguiente:

- La junta general ha acordado su disolución.
- Se ha procedido al nombramiento de un liquidador único.
- Se ha iniciado el período de liquidación

- Existen aún deudas sociales pendientes de satisfacer.
- No consta que se haya producido la cesión global del activo y del pasivo al único accionista.
- Aún no se ha extinguido la sociedad.
- Todavía conserva su personalidad jurídica.

SÉPTIMA.- De lo expuesto anteriormente en el presente informe se desprende claramente que la aportación financiera que realice la Junta de Andalucía para el abono de la deuda pendiente de “Pabellón de Andalucía, S.A.” con “Y” ha de hacerse con cargo al Capítulo 7 del Presupuesto de la Comunidad Autónoma, y no con cargo a su Capítulo 6, como propone la Dirección General de Patrimonio.

Ello es así porque el propietario actual del inmueble donde radicó el Pabellón y el deudor actual de “Y” es “Pabellón de Andalucía, S.A., en liquidación”, entidad que aún conserva su personalidad jurídica, y no la Junta de Andalucía, aunque con toda certeza sea ésta la que, dada su condición de accionista único, asuma la totalidad del patrimonio de la sociedad una vez ésta se extinga.

Como se expuso en la Consideración Segunda anterior, se imputan al Capítulo 6 del Presupuesto los créditos destinados a la creación o adquisición de bienes de capital físico inventariable. En el supuesto examinado, el crédito propuesto para el abono a la empresa contratista de la liquidación de las obras de construcción del Pabellón va destinado a la creación o adquisición de un bien de capital físico (el edificio del Pabellón), pero no inventariable; es decir, la titularidad del inmueble no pertenece a la Junta de Andalucía, sino a una entidad distinta, “Pabellón de Andalucía, S.A.” (con independencia de que la Junta ostente la titularidad de 100% de sus acciones), y, por tanto, no puede incorporarse al patrimonio de la Comunidad Autónoma (ya que lo que se encuentra en el patrimonio de la Comunidad es la totalidad de las acciones de la empresa).

Por el contrario, el crédito propuesto debe imputarse al Capítulo 7 del Presupuesto de la Comunidad Autónoma, ya que se trata de un pago cuyo destinatario (la entidad “Pabellón de Andalucía, S.A.”) debe aplicar los fondos recibidos a financiar operaciones de capital (el pago de la liquidación de las obras de construcción del inmueble del Pabellón).

Por estas razones, en los ejercicios presupuestarios de 1991, 1992 y 1993, las aportaciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía a la Empresa Pública “Pabellón de Andalucía, S.A.” se preveía expresamente en las respectivas Leyes anuales del Presupuesto su imputación al Capítulo 4, “Transferencias Corrientes” y al Capítulo 7, “Transferencias de Capital”.

Y, por ello, la aportación de la Junta de Andalucía para financiar el pago de la liquidación de la segunda fase de las obras de construcción del edificio donde radicó el Pabellón de Andalucía en la Expo’92 ha de seguir realizándose, igualmente, con cargo al Capítulo 7 del Presupuesto de la Comunidad.

El hecho de que la Empresa Pública “Pabellón de Andalucía, S.A.” se encuentre en liquidación y de que una vez extinguido su patrimonio pase a la Junta de Andalucía

en tanto que accionista único no desvirtúa lo expuesto, ya que la empresa aún conserva su personalidad y debe proceder a satisfacer todas sus deudas o a garantizarlas antes de distribuir su haber social y quedar extinguida.

OCTAVA.- Los argumentos de la Dirección General de Patrimonio en la Memoria Justificativa de su escrito de discrepancia no pueden mantenerse, por las razones siguientes:

1º) Alega la Dirección General que el procedimiento de financiación seguido durante la vida normal de la Empresa -las subvenciones- no es de aplicación al período posterior a su disolución, en el que se puede optar entre la subvención o la asunción directa de la obligación.

No obstante lo anterior, hay que alegar que, como dispone la L.S.A., durante el período de liquidación la sociedad conserva su personalidad jurídica, y es a la sociedad a quién corresponde saldar sus deudas, no a los accionistas (único, en este caso).

2º) Se argumenta igualmente que la imputación al Capítulo 6 ha venido impuesta por la existencia de crédito disponible en el Capítulo 6, pero no en el Capítulo 7, debido a que en el momento de elaborar el Presupuesto para 1993 la Empresa está adscrita a la Consejería de la Presidencia y no a la de Economía y Hacienda.

Frente a ello, hay que argumentar lo siguiente:

- Precisamente la inexistencia de crédito adecuado es una de las causas que justifican la solicitud de una modificación presupuestaria, mecanismo al que puede acudir la Consejería de Economía y Hacienda.

- Si la Empresa Pública hubiera continuado adscrita a la Consejería de la Presidencia, ésta también debería haber acudido a una modificación presupuestaria para poder financiar el pago de la liquidación de las obras, ya que, según consta expresamente en el artículo 3 de la Ley del Presupuesto para 1993, no se prevé para ese ejercicio dotación de subvenciones de capital a "Pabellón de Andalucía, S.A.

3º) Se expone que si se opta porque sea la Empresa la que pague la liquidación de las obras, dada las insuficiencias de su tesorería, habría que otorgarle una subvención, por lo que resultaría más inmediato optar por que sea la Administración la que realice directamente el pago.

Sin embargo, a ello hay que alegar que no cabe esa pretendida opción. La deuda es de "Pabellón de Andalucía, S.A., en liquidación", y es esta entidad, que aún conserva su personalidad jurídica, la que debe saldar la deuda con sus acreedores; evidentemente, si no posee liquidez para pagarla, deberá otorgársele una subvención. Si la deuda la pagara la Junta de Andalucía, se plantearía un doble problema: por un lado, con cargo a qué capítulo de su presupuesto de gastos debería imputarse un crédito destinado a satisfacer una deuda de una entidad



ajena que se va a pagar directamente al acreedor; por otro lado, la Junta de Andalucía, se convierte automáticamente en acreedor de "Pabellón de Andalucía, S.A., en liquidación" (con independencia de que, al ser la Junta el accionista único de la empresa, al extinguirse esta se atribuya a la Junta su patrimonio integro - activo y pasivo-).

4º) Finalmente, se manifiesta por la Dirección General de Patrimonio que "la Intervención Delegada no ha valorado debidamente las razones de oportunidad ni la discrecionalidad inherente a la operación objeto de análisis".

Por las razones expuestas en el presente Informe, no puede afirmarse que en la disolución de "Pabellón de Andalucía, S.A., en liquidación" se esté en presencia de un supuesto de "cesión global del activo y el pasivo" del patrimonio de la Empresa a la Junta de Andalucía, lo que determina que no quepa ese "cierto grado de discrecionalidad consistente en que el ejecutor de las operaciones pendientes pueda ser la propia empresa o el accionista único", como expresamente se manifiesta en la Memoria Justificativa.

NOVENA.- Una última cuestión que ha de plantearse es la referente al segundo motivo de reparo de la Intervención Delegada. En concreto, que "la liquidación presentada no reúne los requisitos exigidos en la legislación de contratos del Estado aplicable con carácter general".

En este sentido, una vez que se sostiene por este Centro Directivo en el presente informe que el pago de la liquidación de la segunda fase de las obras de construcción del inmueble donde radica el Pabellón de Andalucía en la Expo'92 corresponde a la Empresa Pública "Pabellón de Andalucía, S.A., en liquidación" y no a la Junta de Andalucía, único accionista de aquella, y que para la financiación de ese gasto la Junta deberá otorgar a la citada Empresa una subvención con cargo al Capítulo 7 de su Presupuesto, en coherencia con ello, hay que manifestar lo siguiente:

Las Empresas Públicas no están sujetas, al régimen de fiscalización ordinaria de la Administración, sino al control permanente. En consecuencia, no es éste el momento procedimental oportuno para analizar si a la contratación de la segunda fase de las obras del Pabellón de Andalucía en la Expo'92 le es aplicable o no la legislación de contratos del Estado, y en caso afirmativo, si la liquidación presentada reúne los requisitos exigidos por esta legislación. Por tanto, el referido expediente no puede ser objeto de reparo en base a este motivo.

DÉCIMA.- En resumen, pueden extraerse las conclusiones siguientes:

1ª) El abono de la liquidación de la segunda fase de las obras de construcción del Pabellón de Andalucía en la Exposición Universal Sevilla - 1992 corresponde a la Empresa Pública "Pabellón de Andalucía, S.A., en liquidación".

2ª) Los créditos necesarios para la financiación de la citada liquidación habrán de imputarse al Capítulo 7 del estado de gastos del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

3ª) No es éste el momento procedimental oportuno para determinar si a la liquida-

ción presentada le es de aplicación o no la legislación de contratos del Estado y, en caso de serlo, si cumple o no los requisitos de ésta.

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

RESUELVE

Ratificar la nota de reparo de la Intervención Delegada de la Consejería de Economía y Hacienda de fecha 28 de enero de 1994 frente a la tramitación del expediente y correspondiente propuesta de documento contable "ADOP" por importe de 310.447.236.- pesetas para el abono de la de construcción del Pabellón de Andalucía en la Exposición Universal Sevilla 1992, en el sentido de que dicho crédito ha de imputarse al Capítulo 7 del estado de gastos del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Se recuerda que de no estar conforme con la presente Resolución, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 84 de la Ley General de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía y en el artículo 13 del Reglamento de Intervención de la Junta de Andalucía, se podrán trasladar las actuaciones, para su definitiva Resolución, al Consejo de Gobierno o a la Comisión General de Viceconsejeros, según su cuantía, comunicándolo al Consejero de Economía y Hacienda en la forma prevista en el artículo 10 del citado Reglamento.

INFORME DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, DE 29 DE ABRIL DE 1994

* GASTOS EN GENERAL.

– RESOLVIENDO DISCREPANCIA SOBRE IMPUTACIÓN PRESUPUESTARIA ENTRE LOS SUBCONCEPTOS 226.01 "ATENCIÓNES PROTOCOLARIAS" Y 226.02 "PUBLICIDAD Y PROPAGANDA".

Se ha recibido en esta Intervención General expediente en el que se plantea discrepancia por el Delegado Provincial de la Consejería de Gobernación en Cádiz frente a la nota de reparos de la Intervención Provincial, relativa a la correcta imputación presupuestaria del gasto correspondiente al expediente sobre una factura cuyo concepto es la preparación de 19 canastos con productos Sierra de Cádiz, por importe de 1.00.000.- pesetas.

De la documentación que se aporta, se deducen los siguientes

ANTECEDENTES

PRIMERO.- En fecha 24 de marzo de 1994, el Interventor Provincial indica, en su nota de reparos, que la imputación del gasto al subconcepto 226.02 no es adecuada por considerar el 226.01 como el correcto.

SEGUNDO.- Por su parte, el Delegado Provincial de la Consejería de Gobernación, no conforme con la nota de reparos, emite informe de disconformidad 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 149/88, de 5 de abril.

En el informe en el que disiente de la nota de reparos alega que de la lectura e interpretación literal del subconcepto 226.02 se deduce la inclusión de las Campañas de Promoción y Fomento Cultural, Turístico, Comercial e Industrial y que, por contra, que el subconcepto 226.01, sobre atenciones protocolarias, no debe resultar de aplicación al no tratarse de una atención social y protocolaria ni de una recepción oficial o similar.

Asimismo, dicho órgano gestor, en su escrito de discrepancia y en el apartado "Hechos y Antecedentes", describe con gran detalle los motivos y finalidad que sirvieron de base al gasto que nos ocupa. Se destacan los párrafos siguientes: "con motivo de una



reunión mantenida por el Delegado de Gobernación suscribiente, en la localidad de El Bosque se procedió a adquirir una serie de productos comerciales de nuestra Comunidad y que la Junta de Andalucía, a través del Programa CEDER (Desarrollo Rural de la Sierra de Cádiz) comercializaba, siendo entregados a las distintas personas convocadas a la reunión. Con la entrega de estos lotes de productos promocionales que ampara la Junta de Andalucía a través del citado Programa se intentaba continuar con la campaña de Promoción, Turística, Comercial e Industrial iniciada hace algún tiempo y que intenta promocionar los productos de la Sierra Gaditana y la Sierra en sí misma. En este caso, consideramos que al promocionarse unos determinados productos de una zona concreta y de un Programa específico como es el CEDER, el gasto a efectuar encuadra perfectamente en el subconcepto presupuestario 226.02 y no en el 226.01... ya que no se trataba de una atención social y protocolaria, ni de una recepción oficial o similar De acuerdo con el Decreto 1/1986 por el que se regulan las facultades de coordinación del Delegado de Gobernación, este como representante del Gobierno de la Comunidad Autónoma en la Provincia, es el coordinador y responsable de la política del Gobierno Andaluz en la Provincia, y como tal es el encargado de difundir, aplicar y ejecutar los mandatos y directrices que recibe del mencionado Gobierno”.

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

CONSIDERACIONES

PRIMERA.- La cuestión que se ha planteado es preciso abordarla desde la regulación que de la materia se efectúa en la Orden de la Consejería de Economía y Hacienda, de 6 de mayo de 1993, por la que se dictan normas para la elaboración del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para 1994 y, esencialmente, 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 ejercicio 1994 en virtud de lo dispuesto en el apartado 4.2.3. de la primera Orden en la medida en que no haya sido modificada por la segunda.

La definición que de los subconceptos se realiza es la siguiente:

– “226.01.- Atenciones protocolarias y representativas. Gastos de atenciones sociales y protocolarias, limitadas a Altos Cargos y Delegados o Directores Provinciales de las Consejerías y Organismos; se incluirán los gastos por recepciones oficiales, concesión de condecoraciones y similares.

– 226.02.- Publicidad y propaganda. Gastos de...; Campañas de promoción y fomento cultural, turístico, comercial, industrial, etc...”

SEGUNDO.- La competencia en materia de promoción de determinados productos de una zona concreta suele estar residenciada en la Consejería u Organismo competente por razón de la materia o sus respectivas Delegaciones Provinciales. No obstante ello, los Delegados Provinciales de la Consejería de Gobernación, de conformidad con las atribuciones y facultades conferidas por el Decreto 1/186, de 8 de enero

(B.O.J.A. nº 7), en su capítulo II, ostentan la competencia para coordinar e impulsar la actividad de todos los órganos de la Administración de la Comunidad Autónoma en la Provincia, así como la de cuidar de difundir, aplicar y ejecutar los mandatos y directrices que reciba del Gobierno Andaluz.

TERCERO.- El artículo 13 del Reglamento de Intervención de la Junta de Andalucía establece que cuando el expediente sea remitido al órgano Gestor con “nota de disconformidad”, podrá conformarse con el expresado dictamen o disentir de él en termino no superior a diez días contados desde el siguiente a aquel en que lo haya recibido y que de no existir conformidad, si la nota de disconformidad hubiese sido formulada por el Interventor Delegado o Provincial, se dará cuenta de la discrepancia con remisión del expediente al Interventor General.

La regulación de este precepto no obsta a que, apreciado por el órgano gestor el disentimiento con el Interventor Delegado o Provincial, someta de nuevo a la consideración de este el asunto, sobre todo en aquellos casos en que por faltar documentos tales como memorias explicativas de los motivos o fines de los gastos pueda razonablemente estimarse que se trata de un error de apreciación en la naturaleza del gasto.

La anterior circunstancia pudiera, aunque no se deduce del expediente, haberse dado en el supuesto presente.

Tras lo expuesto, se puede llegar a la conclusión de que con carácter general, los gastos de esta naturaleza deben imputarse al subconcepto 226.01 “Atenciones Protocolarias”. Excepcionalmente, cuando se justifiquen las razones debidamente, como en el presente caso se ha hecho en el trámite de discrepancia, el gasto es susceptible de imputación al subconcepto 226.02 “Publicidad y Propaganda”.

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

RESUELVE

Rectificar la nota de reparos de la Intervención Provincial de fecha 24 de marzo de 1994, en el sentido de considerar el gasto derivado del suministro de 19 canastas con productos Sierra de Cádiz, por importe de 100.000.- pesetas como susceptibles de imputación al subconcepto económico 226.02 por haberse justificado debidamente, en el trámite de discrepancia, su procedencia, circunstancia que no se dio en el trámite de fiscalización por el Interventor Provincial, por lo que en aquel estado de tramitación fue debidamente reparado el expediente.

INFORME DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, DE 9 DE MAYO DE 1994.

*** GASTOS EN GENERAL**

- RESOLUCIÓN DE DISCREPANCIA RELATIVA A LA CORRECTA IMPUTACIÓN PRESUPUESTARIA DE LOS GASTOS DE FORMACIÓN POR ABONO DE HONORARIOS DOCENTES DEL PLAN DE FORMACIÓN DE AUXILIARES DE ENFERMERÍA.

En fecha 18 de abril de 1994 se ha recibido en esta Intervención General escrito de la Dirección General de Gestión de Recursos del Servicio Andaluz de Salud (S.A.S.) de fecha 13 de abril de 1994 por el que se formula discrepancia frente a la nota de reparos de la Intervención Central del S.A.S. de fecha 5 de abril de 1994 en relación a la inadecuación de la aplicación presupuestaria de los expedientes de abono de Honorarios Docentes del Plan de Formación de Auxiliares de Enfermería de Sevilla.

De la documentación aportada en el expediente se deducen los siguientes

ANTECEDENTES

PRIMERO.- En fecha 30 de marzo de 1994 la Dirección General de Gestión de Recursos del Servicio Andaluz de Salud (S.A.S.) presenta ante la Intervención Central del S.A.S., para su fiscalización, propuestas de gastos núms. 14 a 20, relativas a "Honorarios docentes de los colaboradores del Plan de Formación de Auxiliares de Enfermería en la provincia de Sevilla", referentes a los meses de Enero y Febrero, acompañadas de los correspondientes documentos contables "Propuestas de ADOP", todos ellos con cargo a la aplicación presupuestaria 0.1.17.31.03.00.0921.226.06.31F.7.

SEGUNDO.- En fecha 5 de abril de 1994 la Intervención Central del S.A.S. emite nota de reparo de los referidos expedientes.

Los motivos en que se funda el reparo son los siguientes:

- 1) Inadecuación de la aplicación presupuestaria, pues el gasto corresponde a la aplicación 162.00 ó a la 163.00, según la naturaleza del personal adscrito al Plan de Formación.
- 2) Inadecuación del tipo de expediente, pues para la aplicación 226.06 corresponderá el tipo 23, pero para la que se propone es más específico el tipo 20.



TERCERO.- Por escrito de fecha 13 de abril de 1994, la Dirección General de Gestión de Recursos del S.A.S. plantea ante esta Intervención General discrepancia frente a la anterior nota de reparo, escrito que motiva el presente informe.

Los motivos en que se funda la discrepancia son los siguientes:

- 1) La Circular Conjunta 2/1993, de la Dirección General de Presupuestos y de la Intervención General, en que se basa la nota de reparo, no es de aplicación al Programa 31F del S.A.S., tal y como establece el Preámbulo de la propia Circular.
- 2) La Resolución 21/93, de 10 de agosto, del S.A.S., establece expresamente en su Apartado Octavo que los gastos derivados de la organización y celebración de actividades internas de formación se imputarán al Capítulo II del Programa 31 F.
- 3) En los ejercicios anteriores también el presupuesto destinado a estas actividades se consigno en el Programa 31F, Capítulo II, concepto 226, sin que las numerosas propuestas de pago tramitados hayan sido nunca objeto de notas de reparos por la Intervención Central.

CUARTA.- Por otro lado, y mediante escrito de fecha 12 de abril de 1994, la Intervención General del S.A.S. formula consulta ante este Centro Directivo sobre cual ha de ser la correcta imputación de los gastos de formación del Programa 31F del S.A.S. La contestación a esta consulta se entiende contenida en el presente Informe.

En este escrito, la Intervención Central pone de manifiesto su criterio en el sentido de que la aplicación presupuestaria propuesta por la Dirección General de Recursos del S.A.S. para el pago de Honorarios Docentes del Plan de Formación de Auxiliares de Enfermería de Sevilla -capítulo II, concepto 226- es inadecuada, en base a los arts. 33.1, 88 y 89 de la Ley 5/1983, de 19 de julio, General de la Hacienda Pública de Andalucía, la Orden de la Consejería de Economía y Hacienda de 28 de marzo de 1989, y la Circular 2/1993 Conjunta de la Dirección General de Presupuestos y de la Intervención General.

A las anteriores Antecedentes son de aplicación las siguientes

CONSIDERACIONES

PRIMERA.- Las normas sobre imputación presupuestaria de los gastos de formación de personal se contienen la Circular 2/1993, Conjunta de la Dirección General de Presupuestos y de la Intervención General 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.

El propio Preámbulo de la Circular dice expresamente:

“Finalmente, debe advertirse que quedan excluidas del contenido de la presente Circular las actividades de formación previstas en los programas 42A Ordenación, Investigación Educativa y Formación del Profesorado y 42B Investigación Científica (de la Consejería de Educación y Ciencia) y 31F Investigación y Docencia (del Servicio Andaluz de Salud), sin perjuicio de que los criterios que se expresan en las mismas puedan serles de aplicación”.

La Instrucción Segunda de esta Circular, en su apartado 3, establece que los gastos ocasionados por los servicios prestados por personas físicas como ponentes o profesores de cursos o seminarios “se imputarán presupuestariamente a los subconceptos 162.00 y 163.00, según se trate de formación de personal funcionario o laboral, respectivamente”.

SEGUNDA.- La Resolución 21/1993, de 10 de agosto, del Servicio Andaluz de Salud, de Organización de Actividades Internas de Formación en el Ámbito del S.A.S., en su Apartado Octavo, “Presupuestos”, dispone en su párrafo primero:

“Los gastos que se deriven de la organización y celebración de actividades de Formación objeto de la presente norma, serán imputables a los artículos presupuestarios correspondientes del Programa 3.1.F., Capítulo II, salvo en el caso de que resultara imprescindible la sustitución de alguno de los asistentes a las actividades, gasto que se imputará al Capítulo I del mencionado Programa. Los casos en que podrán producirse sustituciones serán los mismos que para el caso de la asistencia a actividades externas, reguladas por su normativa específica”.

TERCERA.- En base a la citada Resolución 21/1993, de 10 de agosto, la Dirección General de Gestión de Recursos del S.A.S. formuló las propuestas de gasto núms. 14 a 20, relativas a “Honorarios Docentes Plan de Formación Auxiliares Enfermería de Sevilla Enero/Febrero”, y los correspondientes documentos contables “Propuestas de ADOP”, con cargo a la aplicación presupuestaria 0.1.17.31.03.00.0921.226.06.31F.7 (el subconcepto 226.06 corresponde a “Reuniones y Conferencias”).

La Intervención Central del S.A.S. formula nota de reparo frente a la propuesta anterior basándose en lo establecido en el Preámbulo de la propia Circular 2/1993. En dicho Preámbulo, tras declarar que la citada Circular no es de aplicación a las actividades de formación previstas en el Programa 31F, añade que los criterios que se expresan pueden serle de aplicación. Y al no existir ninguna otra norma que concrete los criterios de imputación de los gastos realizados en el ámbito del Programa 31F, entiende la Intervención Central que también a este Programa son de aplicación los criterios de la referida Circular 2/1993.

CUARTA.- Ahora bien, del Preámbulo la Circular Conjunta 2/1993 y, más concretamente, de la expresión que aparece en el mismo “... sin perjuicio de que los criterios que se expresan en la misma puedan serles de aplicación”, no puede deducirse que aquella deba extender su vigencia, de una forma necesaria y a falta de otra norma específica que arbitre distintos criterios de imputación, a los programas presupuestarios expresamente excluidos, pues ello restaría toda virtualidad a la exclusión establecida.

Por el contrario, habrá que entender que los criterios contenidos en la aludida



Circular, aunque inicialmente no son aplicables al Programa 31F del S.A.S., son susceptibles de aplicarse igualmente al mismo, si así se dispone por el órgano competente para ello.

QUINTA.- La Circular 2/1993, de 11 de mayo de 1993, Conjunta de la Dirección General de Presupuestos y de la Intervención General, nació con un marcado carácter coyuntural, para tratar de uniformar la tramitación y la imputación presupuestaria de los gastos ocasionados por las actividades de formación del personal en la mayoría de los programas presupuestarios.

De tal uniformidad se ha querido excluir, de forma expresa, a determinados programas de gastos, a los que habrá que aplicar, a falta de normas singulares o especiales, los criterios generales de imputación presupuestaria. Entre dichos criterios se encuentra el genérico de que los gastos comprometidos por la Administración con un tercero para adquirir bienes corrientes y los servicios necesarios para el normal funcionamiento de la Administración (entre cuyas actividades normales se encuentra las de carácter docente dirigidas a su propio personal) deben imputarse al Capítulo II del estado de gastos del Presupuesto.

Por tanto, considerando el referido criterio general de imputación de gastos, teniendo en cuenta la clara inaplicación de la Circular 2/1993 al Programa 31F y, finalmente, existiendo en dicho Programa las necesarias dotaciones presupuestarias dirigidas a atender los gastos de honorarios docentes del Plan de Formación de Auxiliares de Enfermería, esta Intervención General no encuentra razón alguna para oponerse a la imputación de estos gastos al Capítulo II.

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

RESUELVE

Rectificar la nota de reparo de la Intervención Central del S.A.S. de fecha 5 de abril de 1994 frente a las propuestas de gastos y sus correspondientes documentos contables "propuestas de ADOP" relativas a "Honorarios docentes de los colaboradores del Plan de Formación de Auxiliares de Enfermería en la provincia de Sevilla, Enero/Febrero", y declarar que es correcta la imputación de dichos gastos al Capítulo II, subconcepto 226.06.

INFORME DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, DE 21 DE JUNIO DE 1994.

* GASTOS EN GENERAL.

– SOBRE LA TRAMITACIÓN DE GASTOS DERIVADOS DE CONTRATOS CELEBRADOS CUYOS CRÉDITOS NO FUERON TRASPASADOS.

En fecha 1 de junio de 1994 se ha recibido en esta Intervención General su escrito de fecha 27 de mayo por el que se formula Consulta sobre la situación originada por la existencia de unos créditos no traspasados pero que posteriormente se presentan a fiscalizar propuestas de AD relativos a dichos créditos.

En su escrito, esa Intervención Delegada formula consulta sobre dos cuestiones concretas, que se van a responder por separado:

1º) Situación jurídica en que quedan estos contratos o expedientes a los que, por error, se dejó sin sus créditos presupuestarios.

La situación jurídica de estos contratos o expedientes no se ve afectada por su tratamiento presupuestario.

En efecto, si se decide no traspasar un crédito porque se considera que el contrato que ampara se ha resuelto, o porque la obra se ha liquidado, etc., aunque realmente el contrato no se haya resuelto o la obra esté sin liquidar, la decisión tomada por el órgano gestor en el ámbito contable y presupuestario (el no traspaso del crédito), no afecta de ninguna manera a la situación jurídica básica, es decir, a la subsistencia del referido contrato u obra, en estos ejemplos.

2º) Procedimiento y requisitos necesarios para la nueva contratación de los créditos.

En principio, conforme a la normativa económico-presupuestaria y contable vigente (así, por ejemplo, el apartado 10 de la Orden de 26/10/93, sobre el cierre del ejercicio presupuestario de 1993), todos los remanentes de créditos comprometidos que no deban ser objeto de incorporación, han de traspasarse al ejercicio siguiente a fin de dar suficiente cobertura presupuestaria a los mencionados compromisos, salvo que por el órgano de gestión se justifique que tales compromisos han desaparecido, en cuyo caso no se procederá al traspaso.

En los supuestos objeto de la consulta formulada, se trata de compromisos de



gastos correspondientes a los ejercicios presupuestarios de 1990, 1991 y 1992 que no se traspasaron a los ejercicios siguientes aduciendo razones tales como que se trataba de créditos afectados por resoluciones de contratos, obras liquidadas, diferencias de honorarios no certificables, restos de obras de pequeñas cuantías, etc. No consta en el expediente que las decisiones de no efectuar los traspasos fueran debidamente justificadas mediante la correspondiente memoria o informe.

No obstante lo anterior, se están presentando actualmente ante la Intervención Delegada de la Consejería documentos contables "Propuestas de AD" referentes a esos créditos no traspasados, alegando el órgano gestor que de los referidos expedientes que no fueron traspasados aun derivaban derechos con terceros.

La duda se centra en determinar si para la contratación de los nuevos documentos AD basta la aportación de una memoria justificativa o se debe utilizar un procedimiento especial (convalidación de gastos, enriquecimiento injusto, ...).

Para contestar a la cuestión, hay que tener en cuenta, en primer lugar, que los nuevos documentos contables "propuestas de AD" presentados se refieren a expedientes de gastos que ya fueron fiscalizados en su día, y esa fiscalización mantiene su vigor.

De lo anterior se deriva que no será necesario una nueva fiscalización (pues el expediente ya está fiscalizado y el compromiso de gasto no ha sufrido modificación), ni tampoco deberá tramitarse el procedimiento de convalidación de gastos (pues ha habido fiscalización) ni, finalmente, por el de enriquecimiento injusto (pues no concurren los requisitos para ello).

En consecuencia, por la Intervención Delegada de la Consejería de Obras Públicas y Transportes deberá procederse a la contratación de los nuevos documentos contables "propuestas de AD" relativos a compromisos de gastos de ejercicios anteriores que no fueron traspasados, siempre que por el órgano gestor proponente se aporte Memoria Justificativa que acredite la pervivencia de los mencionados compromisos y del derecho de los terceros.

INFORME DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, DE 24 DE JUNIO DE 1994.

* GASTOS EN GENERAL

- IMPUTACIÓN PRESUPUESTARIA DE LOS JORNALES EVENTUALES SATISFECHOS POR LOS CENTROS DE INVESTIGACIÓN Y FORMACIÓN DE LA CONSEJERÍA DE AGRICULTURA Y PESCA.

Por el Servicio de Formación Agroalimentaria de la Consejería de Agricultura y Pesca, en su escrito de fecha 20 de mayo de 1994, se ha planteado a este Centro Directivo la problemática acerca de la imputación de determinados gastos, relativos a labores agrícolas en las explotaciones de los Centros de Investigación y Formación de la Dirección General de Investigación, Tecnología y Formación Agroalimentaria y Pesquera.

Los proyectos de investigación y formación que llevan a cabo dichos Centros tienen en el Presupuesto de Gastos la consideración de proyectos de inversión.

La mayoría de los gastos derivados de la ejecución de estos proyectos corren a cargo de los Capítulos VI y VII del Presupuesto de Gastos, y sólo excepcionalmente, por la especial naturaleza de los gastos, se imputan a los Capítulos I y II (jornales eventuales de explotaciones, dietas y locomoción de funcionarios).

Al mismo tiempo que la ejecución de los proyectos, los centros agrarios y pesqueros llevan a cabo la explotación propia de su actividad o funcionamiento corriente, para lo cual están dotados de créditos del Capítulo II del Presupuesto de Gastos.

En la actualidad, por tanto, los jornales eventuales satisfechos con ocasión de las labores agrícolas desarrolladas en las explotaciones de los Centros de Investigación y formación de la Dirección General de Investigación, Tecnología y Formación Agroalimentaria y Pesquera se vienen imputando al Capítulo II del Presupuesto de Gastos, en el concepto 226.09 "Otros gastos diversos" (en los ejercicios presupuestarios anteriores a 1993 se imputaron al mismo capítulo y al concepto 226.07 "Gastos de explotaciones agrícolas: **jornales**, carburantes, semillas y otros").

El motivo en base al cual se ha justificado esta imputación radica en las especiales circunstancias que afectan a este tipo de labores que las hacen en ocasiones absolutamente imprevisibles, fundamentalmente por factores meteorológicos, plagas y enfermedades, volumen real de cosechas, etc., que además de influir en las cosechas también lo hacen sobre la necesidad de realizar unas determinadas operaciones agrícolas.



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 dispone en su Anexo III relativo al desarrollo de la clasificación económica presupuestaria, que en Capítulo I, Gastos de personal, se recojan entre otros todos los créditos destinados a satisfacer las retribuciones e indemnizaciones del personal laboral, tanto fijo como temporal o eventual al servicio de la Administración, y que le correspondan en virtud de Convenios Colectivos o normas laborales que le sean de aplicación.

La única excepción a la imputación de los gastos de personal a Capítulo I está prevista en la Ley de Presupuestos en relación con la contratación de personal con cargo a créditos de inversiones previo cumplimiento de determinados requisitos especificados en la propia Ley de Presupuestos.

Al existir un Capítulo concreto destinado a recoger las retribuciones e indemnizaciones a satisfacer por la Comunidad Autónoma, en el que podrían encuadrarse de acuerdo con su naturaleza jurídico-presupuestaria los gastos ocasionados con ocasión de pagos de jornales eventuales, parece más adecuado su inclusión en dicho Capítulo y no en el Capítulo II, Gastos en bienes corrientes y servicios, al que se venían imputando.

Por todo lo anterior, este Centro Directivo considera que los jornales eventuales satisfechos por los Centros de Investigación y Formación deberán imputarse al Capítulo I "Gastos de personal" y al concepto 134 "Retribuciones laboral eventual". No obstante, dado lo avanzado del ejercicio presupuestario y para evitar el previsible trastorno que podría causarse al funcionamiento regular de dichos Centros, con carácter excepcional y para el ejercicio presupuestario de 1994 se admitirá su imputación al Capítulo II, concepto 226.09. Todo ello sin perjuicio de las medidas que proceda adoptar por parte de los diversos órganos competentes para la elaboración del Presupuesto, tendentes a la normalización de la actual situación presupuestaria de estos créditos.

INFORMES, DICTÁMENES Y SENTENCIAS

VIII. IMPUESTOS

VIII.1. Informe de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, del Ministerio de Economía y Hacienda, de 31 de mayo de 1994, sobre la sujeción o no al Impuesto sobre el Valor Añadido de la actividad de gestión y liquidación de impuestos realizada por los Registradores de la Propiedad.

INFORME DE LA SUBDIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO, DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, DE 31 DE MAYO DE 1994

* IMPUESTOS

- SOBRE LA SUJECCIÓN O NO AL I.V.A. DE LA ACTIVIDAD DE GESTIÓN Y LIQUIDACIÓN DE IMPUESTOS REALIZADA POR LOS REGISTRADORES DE LA PROPIEDAD.

Visto el escrito presentado por la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía, de 18 de marzo de 1994, a propósito del régimen aplicable a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido a las prestaciones de servicios de gestión y liquidación de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por las Oficinas Liquidadoras a cargo de Registradores de la Propiedad, esta Dirección General considera ajustado a derecho el siguiente informe:

El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (B.O.E. de 29 de diciembre), establece que “estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”.

El artículo 5, apartado, dos, de la misma Ley dispone 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”.

A fin de delimitar más claramente el ámbito del hecho imponible del Impuesto, el artículo 7, número 5º, de la citada Ley recoge como operaciones no sujetas “los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial”.

Por consiguiente, el Impuesto sobre el Valor Añadido sujeta únicamente operaciones de empresarios o profesionales que actúen en su condición de tales y no los servicios prestados en régimen de dependencia, ya sea ésta laboral o administrativa.

Son criterios fundamentales que tipifican el trabajo por cuenta ajena, de acuerdo con la normativa laboral, los siguientes:



- 1º.- Voluntariedad del trabajo.
- 2º.- Ajenidad o atribución inicial de los frutos del trabajo a personas distintas del trabajador.
- 3º.- Existencia de retribución, no siendo relevante la forma que ésta adopte.
- 4º.- Dependencia o prestación del trabajo dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de noviembre de 1993 recoge y profundiza criterios ya reiterados por esta Dirección General en sus Resoluciones de 29 de mayo, 30 de mayo y 12 de junio de 1986 a consultas vinculantes de determinadas uniones profesionales de recaudadores de tributos, en relación con la sujeción de las actividades de sus asociados a este Impuesto, pronunciándose siempre por la sujeción de sus operaciones.

Los argumentos expuestos en la mencionada sentencia son claramente aplicables en el caso de las Oficinas Liquidadoras regidas por Registradores de la Propiedad:

“La sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso viene determinada por la condición de empresario o profesional de quien los entrega o presta (art. 3º.I) entendiéndose por 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 (art. 4º.1), razón por la cual el artículo 8º.6º del Reglamento aprobado por Real Decreto núm. 2028/1985, de 30 de octubre (RCL 1985, 2603 y ApNDL 7278), considera no sujetos al Impuesto los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones laborales o administrativas... Aceptando la naturaleza administrativa del contrato en cuya virtud el recaudador apelado se hizo cargo de la gestión recaudatoria del Ayuntamiento de León, sobre lo cual no existe cuestión, lo que no puede aceptarse es que la Jefatura del servicio de cobranza que el art. 33.1 de la Ley de Régimen Local atribuía a los Depositarios convierta a los recaudadores en dependientes suyos, porque **una cosa es el control que la Administración se reserva en la ejecución de todo contrato administrativo y otra que ello signifique que el contrato se presta en régimen de dependencia de la Administración.** Del examen del pliego de condiciones que sirvió de base para la contratación de los servicios de recaudador que dan lugar al presente proceso resulta que el recaudador, a cambio de la retribución convenida, se obligaba a contratar y satisfacer las remuneraciones del personal necesario para el desarrollo de su función y a instalar la Oficina recaudatoria en lugar conveniente, siendo de su cuenta los gastos de mantenimiento de la misma, lo cual implica la ordenación por cuenta propia de factores materiales y humanos con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de servicios que, según el art. 4º.I de la Ley reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, caracterizan una actividad como empresarial y profesional, sin que ello quede desvirtuado por las facultades generales de control que la Base VIII de dicho Pliego de Condiciones atribuía a la Jefatura de Servicio.”

Aunque las referencias normativas se hacen a los ya derogados textos de la Ley 30/1985, de 2 de agosto y Real Decreto 2028/1985 de 30 de octubre, la legislación vigente en la materia no ha sufrido modificaciones y por tanto las conclusiones siguen siendo igualmente aplicables.

También a partir de los textos y jurisprudencia comunitarios llegamos a las mismas conclusiones. Así, el artículo 4 de la Sexta Directiva IVA (77/388/CEE) establece en su apartado 1 que serán considerados sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2 del mismo artículo -entre las que se encuentra la prestación de servicios-, cualquiera que sean los fines o resultados de esa actividad.

El apartado 4 del citado artículo precisa que el término “con carácter independiente”, que se utiliza en el apartado 1, excluye de gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en su sentencia de 26 de marzo de 1987, dictada en el asunto 235/85, Comisión de las Comunidades Europeas contra el Reino de los Países Bajos, realizó una interpretación del apartado 4 del artículo 4 de la Sexta Directiva que resulta también de clara aplicación al presente caso.

En el citado asunto 235/85 se trataba de determinar si se ajustaban a lo dispuesto en la Sexta Directiva las normas vigentes en los Países Bajos que consideraban que los notarios y oficiales de justicia no tenían la condición de empresarios por el ejercicio de funciones públicas y, por tanto, no estaban sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

El Reino de los Países Bajos argumentó que, en el caso de que pudiese considerarse que los notarios y oficiales de justicia ejercen una actividad económica -cuestión resuelta afirmativamente por el Tribunal en su sentencia-, no se trataría de una actividad ejercida de manera independiente, en tanto que los citados profesionales son nombrados por la Corona, están sometidos a un control disciplinario por la autoridad pública y, en el ejercicio de sus funciones públicas, las condiciones de trabajo y la remuneración son determinadas por la Ley.

El Tribunal entendió, sin embargo, que deben ser considerados sujetos pasivos del IVA todas las personas que realizan su actividad en forma independiente, hallándose en tal situación los profesionales que ejercen sus actividades por cuenta propia y bajo su propia responsabilidad y que organizan libremente, dentro de ciertos límites establecidos por la Ley, la forma de ejecución de su trabajo, percibiendo ellos mismos las retribuciones que constituyen sus ingresos, sin que el hecho de que estén sometidos a un control disciplinario por la Autoridad pública ni el hecho de que sus remuneraciones sean determinadas por la Ley influya para que pueda considerárseles ligados por un vínculo de dependencia respecto a un empresario en el sentido del artículo 4 del apartado 4 de la Sexta Directiva.



Este criterio fue reiterado por el Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas en su sentencia de 25 de julio de 1991, en el asunto 202/90, Ayuntamiento de Sevilla contra Recaudadores de las Zonas Primera y Segunda.

Lo trascendental para atribuir a una persona la condición de sujeto pasivo del IVA es el carácter independiente de su actividad, al margen de que el mismo este sometido a una cierta relación de tutela o dependencia respecto de otra persona, en este caso la Autoridad a quien propiamente corresponde el ejercicio de la función pública.

Los Registradores de la Propiedad que tienen a su cargo Oficinas Liquidadoras son, a efectos de este Impuesto, profesionales que realizan sus operaciones por cuenta propia, organizan de forma independiente su oficina y satisfacen los gastos que el funcionamiento de la misma origina y contratan como empresarios al personal laboral que ha de auxiliarles en el desempeño de sus funciones.

En consecuencia con todo lo anterior, hay que entender que los Registradores de la Propiedad que tienen a su cargo Oficinas Liquidadoras son profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 4 y 5 de su Ley, al realizar mediante precio una actividad que implica la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos con la finalidad de prestar un servicio. Dicho servicio quedará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido debiendo los Registradores, en tanto que sujetos pasivos del mismo, repercutir íntegramente el importe del mismo sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo.

Sobre la posibilidad de aplicar a la actividad de los Registradores de la Propiedad lo dispuesto en los artículos 7, número 8º, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y 4, apartado 5, de la Sexta Directiva IVA, ya citadas, la conclusión conducirá igualmente a la sujeción de sus servicios.

El artículo 7, número 8º, de la Ley del Impuesto prevé la no sujeción de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por Entes públicos mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

En el mismo sentido, el apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva IVA establece que los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho Público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

Como dice el Tribunal de Justicia de Luxemburgo en la Sentencia ya citada, recaída en el Asunto 235/85, el supuesto de no sujeción contemplado por el artículo 4.5 de la Sexta Directiva debe contemplarse en el contexto general del sistema común IVA, que se caracteriza por la generalidad de su campo de aplicación (artículo 2 y Sentencias del Tribunal de Justicia de 24 de mayo de 1988, recaída en el Asunto 122/87, Comisión contra República italiana, y de 11 de julio de 1985, dictada en el Asunto 107/84, Comisión contra la República Federal Alemana) lo que a su vez exige que todas las exenciones, en cuanto excepciones a aquel principio, sean expresas y precisas. El

artículo 4 párrafo 5 de la Sexta Directiva, sigue diciendo el Tribunal de Justicia, no prevé sino un supuesto de no sujeción en provecho exclusivo de los organismos de Derecho Público y solo por las actividades u operaciones que realicen en cuanto Autoridades públicas, de tal manera que una actividad ejercida por otra persona no dejará de estar sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido por el solo hecho de que consista en la realización de actos que deriven de prerrogativas de la Autoridad pública. Las dos condiciones, la prestación del servicio directamente por las Autoridades públicas y la realización de las operaciones en cuanto tales Autoridades, han de ser cumulativamente cumplidas para que la no sujeción tenga lugar.

En el caso que se contempla, no se pone en duda que la función liquidadora sea estrictamente administrativa, legalmente reservada a la Administración, ni que los Registradores actúen en el ejercicio de funciones administrativas, pero lo hacen de forma independiente, sin existir una relación administrativa de dependencia de los Registradores con el órgano administrativo, desarrollando esa función mediante una organización empresarial o profesional, derivada de una ordenación determinada de medios humanos y materiales, que se pone al servicio de la referida función liquidadora.

Siguiendo la línea argumental de la Sentencia de 26 de marzo de 1987, los Registradores de la Propiedad al frente de Oficinas Liquidadoras no podrían beneficiarse de la no sujeción prevista en el artículo 4.5 de la Sexta Directiva si no están plenamente integrados en la organización de la Administración pública. Como ya quedo apuntado, la actividad económica de los Registradores de la Propiedad al frente de Oficinas Liquidadoras es independiente de la organización general de la Comunidad Autónoma a la que prestan sus servicios, El propio Tribunal de Justicia de Luxemburgo, en su Sentencia de 11 de julio de 1985, anteriormente citada, destacó que ha de ser el criterio orgánico y no el funcional el que, por tener un carácter más restrictivo, ha de imponerse en la interpretación el artículo 4.5 de la Sexta Directiva, IVA para delimitar los supuestos en que los Entes territoriales han de considerarse no sujetos al tributo, lo que quiere decir que mientras los Registradores no estén orgánicamente integrados en la Comunidad Autónoma su actividad no podrá imputarse a la propia de la entidad y caerá, por tanto, dentro del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por último, en relación con la base imponible del Impuesto, el escrito de consulta menciona unas "indemnizaciones establecidas por la Administración" en relación con las cuales será de aplicación el precepto contenido en el apartado uno del artículo 88 de la Ley del Impuesto, que establece lo siguiente:

“Uno. 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.

En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al Impuesto cuyos destinatarios fuesen Entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del Impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el Impuesto sobre el Valor Añadido que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten para el cobro, sin que



el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido,”

Por aplicación del citado precepto, en las prestaciones de servicios efectuadas para las Comunidades Autónomas se entenderá siempre que la contraprestación se ha fijado Impuesto sobre el Valor Añadido incluido, que no obstante deberá ser repercutido como partida independiente en los documentos que se presenten al cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido. En estos casos, la base imponible resulta de multiplicar por 100 la contraprestación acordada, y dividir el resultado por 100 más el tipo aplicable en el momento del devengo.

En cuanto al término “indemnización” que las partes han decidido utilizar para denominar a la contraprestación, debe recordarse que el artículo 78, apartado tres, de la Ley del Impuesto excluye de su base imponible aquellas cantidades percibidas por razón de indemnizaciones que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto. Sin embargo, las cantidades percibidas por los Registradores al frente de una oficina liquidadora no son propiamente indemnizaciones ya que, lejos de satisfacerse por causa de previos o eventuales daños, son el precio percibido por prestar los servicios de liquidación de determinados Impuestos, debiendo considerarse como base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, calculada en la forma ya señalada en el párrafo anterior.

Lo que le comunico para su conocimiento y efectos de acuerdo con lo previsto en el artículo 107 de la Ley General Tributaria según redacción dada a dicho precepto por la Ley 10/1985, de 26 de abril (Boletín Oficial del Estado del 27).

INFORMES, DICTÁMENES Y SENTENCIAS

IX. INGRESOS

- IX.1. Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 10 de mayo de 1994, sobre Resolución de la Delegación Provincial de la Consejería de Economía y Hacienda por la que se acuerda la anulación de la liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de una compraventa.

INFORME DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, DE 10 DE MAYO DE 1994.

* INGRESOS.

- SOBRE RESOLUCIÓN DE LA DELEGACIÓN PROVINCIAL DE LA CONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y HACIENDA POR LA QUE SE ACUERDA LA ANULACIÓN DE LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS DE UNA COMPRAVENTA.

Se ha recibido en esta Intervención General su escrito de fecha 15 de noviembre de 1993 por el que se formula consulta acerca de si es conforme a derecho la resolución de la Delegación Provincial de Sevilla de la Consejería de Hacienda de fecha 7 de julio de 1987 por la que, resolviendo un recurso de reposición, se acuerda la anulación de la liquidación del I.T.P.A.J.D. de una compraventa, contraído TG-IOO/86, al considerar que en el contrato de compraventa existe una condición suspensiva, por lo que no se perfeccionó el contrato ni, por tanto, se devengó el impuesto.

De la documentación y antecedentes del expediente se pueden deducir las siguientes

CONSIDERACIONES

PRIMERA.- La regulación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en lo sucesivo, I.T.P.A.J.D.) se recogía en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, y su Reglamento, aprobado por Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre.

Esta normativa sufrió numerosas modificaciones posteriores, fundamentalmente con la Ley 29/1991, 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, y con las anuales Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

Finalmente, por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, se aprueba el nuevo Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que entró en vigor el 21 de octubre de 1993, y que deroga toda la normativa anterior incorporada al mismo.



SEGUNDA.- El I.T.P.A.J.D., en realidad, comprende 3 figuras impositivas distintas (art. 6.1 del T.R. de la Ley): “Transmisiones Patrimoniales Onerosas” (Título I del T.R.), “Operaciones Societarias” (Título II) y “Actos Jurídicos Documentados” (Título III).

Centrándonos en la primera modalidad, “Transmisiones Patrimoniales Onerosas”, el artículo 7.1.a) del T.R. vigente en 1985 dice: “Son transmisiones patrimoniales sujetas: a) Las transmisiones onerosas por actos “inter vivos” de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas (...)”.

Así pues, en la compraventa objeto del presente expediente se ha producido una transmisión onerosa “inter vivos” sujeta al I.T.P.A.J.D. en su modalidad de “Transmisiones Patrimoniales Onerosas”.

La problemática suscitada en el expediente se centra en las dos cuestiones siguientes, que se examinarán seguidamente:

- La “perfección” del contrato de compraventa.
- La “transmisión” de los bienes objeto de la compraventa.

TERCERA.- Conforme a lo dispuesto en el artículo 1261 del Código Civil (en lo sucesivo, C.C.), los requisitos de los contratos son: “consentimiento de los contratantes”, “objeto cierto que sea materia del contrato” y “causa de la obligación que se establezca”.

En lo que se refiere al objeto, el artículo 1273 C.C. dispone que “el objeto de todo contrato ha de ser una cosa determinada en cuanto a su especie”. Pero el mismo precepto admite la indeterminación en la cantidad, “siempre que sea posible determinarlo sin necesidad de nuevo convenio entre los contratantes”. Así pues, el objeto del contrato ha de ser determinado o determinable.

Por lo que respecta a la normativa concreta del contrato de compraventa, se encuentra recogida en los artículos 1445 y siguientes del Código Civil.

Este contrato tiene dos objetos: la “cosa determinada” que se vende y el “precio cierto, en dinero o signo que lo represente” que se paga por aquella (artículo 1445 C.C.).

Así pues, el precio de la compraventa ha de ser “cierto”. Pero esto no quiere decir que sea determinado; puede ser determinable, conforme a la normativa general de los contratos.

En este sentido, dice el artículo 1447 C.C.: “Para que el precio se tenga por cierto, bastará que lo sea con referencia a cosa cierta, o que se deje su señalamiento al arbitrio de persona determinada”. Y añade al artículo 1449 C.C.: “El señalamiento del precio no podrá nunca dejarse al arbitrio de uno de los contratantes.”.

CUARTA.- En lo que se refiere a la perfección de los contratos, el ordenamiento jurídico español, de marcado carácter espiritualista, exige únicamente la concurrencia de los tres requisitos del artículo 1261 C.C.: consentimiento, objeto y causa. Sólo en

algunos contratos concretos y determinados es necesario una forma especial. Así lo establece el Código Civil, en sus artículos 1254, 1258 y 1278.

Dice el artículo 1254 C.C.: “El contrato existe desde que una o varias personas consienten en obligarse, respecto de otra u otras, a dar alguna cosa o prestar algún servicio”.

Dice el artículo 1258 C.C.: “Los contratos se perfeccionan por el mero consentimiento, y desde entonces obligan, no sólo al cumplimiento de lo expresamente pactado, sino también a todas las consecuencias que, según su naturaleza, sean conformes a la buena fe, al uso y a la ley”.

Y dice el artículo 1278 C.C.: “Los contratos serán obligatorios, cualquiera que sea la forma en que se hayan celebrado, siempre que en ellos concurran las condiciones esenciales para su validez”.

QUINTA.- En la vida jurídica del contrato se distinguen tres fases:

- Generación: comprende los preliminares o proceso interno de formación del contrato.
- Perfección: es el nacimiento del mismo a la vida jurídica.
- Consumación: es el cumplimiento del fin para el que se constituyó el contrato, es decir, la realización y efectividad de las prestaciones del mismo.

Como se expuso en la Consideración anterior, el contrato se perfecciona cuando concurren sus tres requisitos esenciales (consentimiento, causa y objeto), y desde entonces es obligatorio, es decir, obliga a las partes a cumplir las prestaciones pactadas; cumplidas las prestaciones, el contrato se consuma.

Las partes contratantes, en uso de la libertad de pactos que consagra el artículo 1255 C.C., pueden diferir la eficacia del contrato (es decir, el nacimiento de las obligaciones que genera), bien a la realización de un hecho futuro o incierto, mediante la introducción de una “condición suspensiva”, bien a una fecha posterior determinada, mediante la inclusión de un “término suspensivo”.

Ahora bien, no debe confundirse la perfección de un contrato con la subordinación de sus efectos a un término o condición suspensivos: celebrado un contrato que reúne todos sus requisitos, el mismo está perfeccionado, y es obligatorio para la partes; lo que sucede es que las partes acuerdan que surtan efectos, no desde el momento de su celebración, sino desde el momento en que llegue una fecha o se cumpla una condición.

SEXTA.- La otra gran cuestión suscitada se refiere a la transmisión de la propiedad de los bienes.

El ordenamiento jurídico español, siguiendo los principios del Derecho Romano, consagra el sistema del título y el modo en la adquisición de los bienes y derechos reales.



El art. 609 C.C., en su párrafo segundo, dice: “La propiedad y los demás derechos sobre los bienes se adquieren y transmiten (...) por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición”.

Y el artículo 1095 C. Civil dice: “El acreedor tiene derecho a los frutos de la cosa desde que nace la obligación de entregarla. Sin embargo, no adquirirá derecho real sobre ella hasta que le haya sido entregada”.

Por tanto, para que se transmita un bien o un derecho real sobre un bien son necesarios dos elementos: contrato perfeccionado y válido (“título”) y entrega de la cosa al adquirente (“modo” o “tradición”).

La tradición o entrega la regula el Código Civil, no en la normativa general de contratos, sino en las reglas de la compraventa (artículo 1462 a 1464 C.C.).

Conforme al artículo 1462 C.C., párrafo primero, la “traditio” o entrega de la cosa vendida se entiende producida “cuando se ponga en poder y posesión del comprador”; es la “traditio” real o física. Pero el mismo artículo 1462 C.C., en su párrafo segundo, dice que “cuando la venta se haga mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivale a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario; es la “traditio instrumental”. Finalmente, los artículos 1463 y 1464 C.C. se refieren a supuestos de “traditio” simbólica y ficticia.

Siguiendo el sistema general, el Código Civil configura el contrato de compraventa como un contrato consensual y generador de obligaciones, que por sí mismo no produce la transmisión de la propiedad.

En efecto, en la definición del contrato, el artículo 1445 C.C. dice que en la compraventa el vendedor “se obliga a entregar una cosa determinada” y el comprador se obliga “a pagar por ella un precio cierto”; y el artículo 1450 C.C. dispone que la compraventa se perfeccionará entre comprador y vendedor, y será obligatoria, si hubiesen convenido en la cosa y en el precio, “aunque ni la una ni el otro se hayan entregado”.

Por tanto, para que se produzca la transmisión de la propiedad de la cosa vendida, es necesaria la perfección del contrato de compraventa (título) y la entrega o “traditio” de la cosa vendida al comprador (modo).

SÉPTIMA.- Una vez analizada la normativa general reguladora de la materia, es preciso centrarse en la operación objeto del expediente, y examinar las dos cuestiones siguientes:

- Cuándo se ha perfeccionado la compraventa de los dos inmuebles y del negocio de hostelería.
- Cuándo se ha transmitido la propiedad de los mismos.

La respuesta a estas cuestiones nos permitirá solucionar la problemática del correcto devengo del I.T.P.A.J.D. derivado de la operación.

OCTAVA.- Las partes intervinientes celebraron un contrato privado de compraventa de dos inmuebles y un negocio de hostelería en fecha 21/6/85.

La entidad compradora, "X", en su escrito de alegaciones de fecha 6/11/86 y en su recurso de reposición de fecha 30/1/87 manifiesta reiteradamente que el contrato privado celebrado entre las partes en fecha 21/6/85 aún no se había perfeccionado, en base a que el precio de la venta se dejaba indeterminado. Así se manifiesta expresamente en la Cláusula 2ª del contrato privado de 21/6/85, que dice que "la perfección del presente contrato, se realizará el día 30 de mayo de 1986, y ello en razón a la indeterminación efectiva del precio".

Sin embargo, como se desprende de lo expuesto anteriormente, estas alegaciones no pueden sostenerse.

El contrato privado de compraventa ya se ha perfeccionado, pues reúne sus tres requisitos esenciales: consentimiento, causa y objeto. Por tanto, conforme a los artículos 1254, 1258, 1278, 1445 y 1450 C.C., desde el 21/6/85 la compraventa está perfeccionada, sin perjuicio de que las partes hayan acordado que surta sus efectos a partir de una determinada fecha o a partir de que se cumpla una determinada condición.

No es admisible afirmar que el precio de la compraventa se dejaba indeterminado, lo que daba lugar a que no se produzca la perfección del contrato hasta la fijación o determinación del precio. La compraventa es un contrato que tiene un doble objeto, la cosa vendida y el precio, y ambos han de ser determinados o determinables. Si uno de ellos es indeterminado -como se afirma-, faltaría uno de los requisitos esenciales del contrato, y, por tanto, éste adolecería de un vicio de nulidad radical (artículos 1300 y ss. C.C.).

En el contrato privado de 21/6/85, el precio de venta es un precio indeterminado pero determinable, pues su fijación se deja al resultado de una auditoría, estableciéndose asimismo un precio máximo y uno mínimo. Por tanto, es un precio cierto, conforme a lo dispuesto en los artículos 1447 a 1449 C.C.

NOVENA.- Una segunda cuestión es la relativa al momento a que el contrato privado de compraventa de 21/6/85 surte sus efectos.

En la cláusula 2ª del contrato se dice que "es pacto expreso entre las partes, que la perfección del contrato, se realizará el día 30 de mayo, y ello en razón de la indeterminación efectiva del precio".

Conforme a lo dispuesto en el artículo 1.113 C.C., son obligaciones condicionales aquellas cuya eficacia depende de la realización o no realización de un hecho futuro e incierto. No es ésta la circunstancia que concurre en el contrato examinado, en el que la eficacia del contrato se subordina a una fecha concreta y determinada, que existe la certeza de que va a llegar. Así pues, de la literalidad de documento, y conforme al artículo 1.125 C.C., se desprende que el contrato está sometido, no a una condición suspensiva, sino a un término suspensivo: el 30/5/86.

Y el mismo contrato privado manifiesta el por qué del establecimiento de este



término: en razón de la indeterminación efectiva del precio, “ya que las partes, dada la existencia, de numerosas cargas y gravámenes que recaen sobre los bienes objeto del presente contrato, han sometido la fijación definitiva del precio al resultado de la Auditoría, que “X” realizará por sí misma o por especialistas, en orden a la determinación exacta y rigurosa de las cantidades que por los diversos conceptos se adeuden a los acreedores reales a título de hipoteca o embargo, así como de los posibles pactos, que una vez finalizada la auditoría, convengan las partes entre sí y con los terceros titulares de las cargas reales”.

En su escrito de alegaciones de fecha 6/11/85, la entidad compradora argumenta también que “la perfección del contrato se trasladaba al día 30 de mayo de 1986, pues el precio de la misma se dejaba indeterminado, sometiéndose su fijación al resultado de una auditoría”.

Pero la misma entidad compradora, en el recurso de reposición de fecha 30/1/87, manifiesta que la compraventa no se había perfeccionado “pues el precio de la misma se dejaba indeterminado, sometiéndose su fijación al resultado de una auditoría”. Añade el escrito que el precio de la compraventa “no se fijó hasta la fecha del 28 de agosto de 1986, mediante una Orden Ministerial del Excmo. Sr. Ministro de Trabajo y Seguridad Social, en la cual se le concedió a “Y” el aplazamiento y fraccionamiento de las cuotas de la Seguridad Social”; a continuación, se volvió a solicitar el fraccionamiento de las cuotas debidas en vía de apremio, que se concedió el día 21/11/86, y dice el escrito que “hasta el mes de noviembre de 1986 no se determinó la fijación del precio y por tanto el perfeccionamiento del contrato de compraventa.”

Así pues, la situación es la siguiente:

- El contrato privado establece que la compraventa se perfeccionará el día 30/5/86.
- El escrito de alegaciones de la compradora de 6/11/85 reitera lo acordado en el contrato en el sentido de que ésta se perfeccionará el 30/5/86.
- El recurso de reposición de 30/1/87 no hace referencia alguna a la fecha de 30/5/86, y dice, en primer lugar, que el precio se fijó tras la O.M. de 28/8/86, y en segundo lugar, que no se determinó la fijación del precio y por tanto el perfeccionamiento del contrato de compraventa hasta el 21/11/86.

Sin embargo, de todo lo expuesto, se puede concluir:

- 1º) El contrato de compraventa se perfeccionó en fecha 21/6/85.
- 2º) Las partes acordaron que el contrato surtiera sus efectos (“se perfeccionará”, en la terminología del documento) a partir de una fecha, el 30/5/86, que ha de calificarse como “término suspensivo”.

DÉCIMA.- Como se expone en la Consideración anterior, de una interpretación literal de las cláusulas del contrato privado se desprende que éste está sujeto a un término suspensivo -el 30/5/86- a partir del cual comenzó a surtir sus efectos.

Sin embargo, el Código Civil, en sus artículos 1281 a 1289 establece una serie de reglas de interpretación de los contratos.

Las normas esenciales son las siguientes: el criterio fundamental de interpretación de los contratos es el sentido literal de sus cláusulas (artículo 1281, párrafo primero, C.C.); pero si las palabras son contrarias a la intención de los contratantes, prevalece ésta (artículo 1281, párrafo segundo, C.C.); para juzgar la intención de los contratantes, se atenderá a sus actos coetáneos y posteriores al contrato (artículo 1282 C.C.); las cláusulas han de interpretarse en su conjunto (artículo 1284 C.C.).

En base a estos preceptos, y teniendo en cuenta los actos de los contratantes posteriores al contrato, en concreto, la actuación de la compradora, que antes del 31/5/86 solicitó licencia de obras al Ayuntamiento y solicitó expediente de regulación de empleo, se puede desprender que ya tenía la plena disposición de los bienes vendidos, es decir, que actuaba como la verdadera y efectiva propietaria de los mismos, lo que quiere decir que el contrato ya había comenzado a surtir sus efectos. Este es el criterio que se deduce del Acta del Servicio de Inspección de 16/10/86 y del Acuerdo de la Delegación Provincial de la Consejería de Hacienda de 16/12/86.

Sin embargo, en base a los preceptos anteriores, también se puede interpretar que el contrato privado de compraventa, además de estar sujeto a un término suspensivo (el 30/5/86), está también sometido a una condición suspensiva: la determinación exacta y rigurosa del precio; en tanto no se cumpla esta condición, la compraventa no surte sus efectos. Este es el criterio que se desprende del recurso de reposición de la entidad compradora de 30/1/87, y que se acepta en el acuerdo de la Delegación Provincial de Hacienda de 7/7/87.

UNDÉCIMA.- Además de lo anterior, el contrato está sujeto a una condición, que técnicamente no puede calificarse ni de “suspensiva” ni de “resolutoria”, sino que es condición necesaria para su eficacia: que la persona o entidad a quien se encomienda la auditoría la realice y permita “la determinación exacta y rigurosa de las cantidades que por los diversos conceptos se adeudan a los acreedores reales a título de hipoteca o embargo”.

Así se desprende de lo dispuesto en el artículo 1447 C.C., párrafo segundo, según el cual, cuando se deje el señalamiento del precio al arbitrio de persona determinada, “si ésta no pudiera o no quisiera señalarlo, quedará ineficaz el contrato”.

DUODÉCIMA.- La última gran cuestión o resolver es la relativa a la determinación del momento en que se transmite la propiedad de los dos inmuebles y del negocio de hostelería objeto de la compraventa y, por tanto, se devenga el impuesto.

Como se expresa en la Consideración Sexta anterior, en el ordenamiento español, que consagra el sistema del título y modo, para que se transmita la propiedad de los dos inmuebles y del negocio, son necesarios dos requisitos:

- El título: es el contrato de compraventa celebrado entre la partes y perfeccionado, que surte efectos a partir del 30/5/86.



- El modo: es la entrega de las cosas vendidas; al tratarse de inmuebles, el otorgamiento de escritura equivale a la entrega o “traditio”.

Ahora bien, puede suceder que, en una transmisión, el adquirente sea ya poseedor de la cosa transmitida antes de la celebración del contrato (por ejemplo, a título de arrendatario, o de usufructuario, o de mero poseedor). En este caso, no cabe la entrega o “traditio” de la cosa del transmitente al adquirente, pues éste ya es poseedor de la cosa, lo que sucede es que antes del contrato era poseedor a título distinto del de dueño, y tras el contrato lo será a título de dueño.

Esta circunstancia es la que se produce en el contrato objeto del expediente: la compraventa se celebra el 21/6/85, acordando las partes expresamente que surtirá sus efectos a partir del 30/5/86; sin embargo, antes de esta fecha, la entidad compradora ha tomado posesión de las cosas vendidas, como lo prueba el hecho de que ha solicitado licencia de obras ante el Ayuntamiento y ha solicitado expediente de regulación temporal de empleo ante la Delegación Provincial de Trabajo.

En conclusión, la transmisión de la propiedad de los dos inmuebles y del negocio de hostelería tuvo lugar el día 30/5/86, ya que en esa fecha concurre el título (pues el contrato entra en vigor) y el modo (pues la compradora estaba ya en posesión de los bienes).

En consecuencia, ésta será la fecha de devengo del impuesto. El T.R. de la Ley, en su artículo 52, disponía:

“1. El impuesto se devengará:

a) En las transmisiones patrimoniales, el día en que se realice el acto o contrato gravado.

b) (...)

2. Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halla suspendida por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan”.

DÉCIMOTERCERA.- Sin embargo, si se adopta alguno de los criterios interpretativos acerca del momento de comienzo de los efectos jurídicos del contrato que se exponen en la Consideración Décima anterior, también diferirá la determinación de la fecha en que se transmitió la propiedad los bienes y, en consecuencia, se devengó el impuesto.

En efecto, si se considera que el contrato privado de compraventa ha comenzado a surtir sus efectos antes del 30/5/86, en base a la plena disposición de la cosa por parte del comprador (como lo prueban la solicitud de la licencia de obras y del expediente de regulación temporal de empleo), y dado que éste ha tomado posesión de lo vendido, concurren título y modo y, por tanto, se ha transmitido la propiedad de los inmuebles y negocio vendidos y se ha devengado el impuesto. Este es el criterio mantenido por los Servicios de Inspección en su Acta de 16/10/86 y por la Delegación

Provincial de la Consejería de Hacienda en su Acuerdo de 16/12/86.

Por el contrario, si se considera que el contrato está sujeto a la condición suspensiva de que el precio quede perfectamente determinado, y dado que ello no se ha producido hasta noviembre de 1986, elevándose a continuación el contrato a escritura pública en fecha 12/12/86, es éste el momento en que se produce la transmisión de la propiedad de los inmuebles y del negocio de hostelería y, por tanto, en que se devenga el impuesto. Este es el criterio sostenido por la entidad compradora en su recurso de reposición de 30/1/87 (no así el de su escrito de alegaciones de 6/11/85), y admitido por la Delegación Provincial de Sevilla de la Consejería de Hacienda en su acuerdo de 7/7/87 que resuelve el recurso.

DÉCIMOCUARTA.- En conclusión, de todo lo expuesto en las Consideraciones anteriores, se puede efectuar el siguiente resumen:

Los hechos controvertidos son: que las partes celebraron un contrato privado de compraventa de dos inmuebles y un negocio de hostelería en fecha 21/6/85; que la compraventa se perfeccionó en esa fecha; que el precio no se determinó en el contrato, estableciéndose los criterios para su determinación posterior; que las partes acordaron diferir los efectos del contrato, fijándose la fecha de 30/5/86; que antes de esa fecha la compradora entró en posesión de los bienes vendidos; que hasta noviembre de 1986 no se pudo realizar una determinación exacta del precio; que se otorgó escritura pública de compraventa en fecha 12/12/86.

Por el contrario, donde sí pueden existir discrepancias es en la determinación del momento en que el contrato surte sus efectos y en la determinación del momento en que se transmite la propiedad de los bienes vendidos y, por tanto, se devenga el impuesto. A este respecto, caben adoptar las tres posiciones siguientes:

a) Considerar que el contrato está sometido al término suspensivo del 30/5/86, momento en que comienza a surtir sus efectos y se transmite la propiedad de los bienes vendidos (que ya estaban en posesión de la compradora) y, en consecuencia, se devenga el impuesto.

b) Entender que el contrato comenzó a surtir sus efectos ya en 1985 (pues la compradora entró en la plena disposición de los bienes) y en esa fecha se había transmitido la propiedad de los bienes y, por tanto, se había devengado el impuesto.

c) Considerar que el contrato no ha surtido sus efectos hasta noviembre de 1986 (en que se pudo determinar de forma exacta el precio) y es entonces cuando se transmite la propiedad de los bienes y, en consecuencia, se devenga el impuesto,

Por todo lo manifestado en las Consideraciones anteriores, esta Intervención General entiende que la posición correcta es la primera, esto es: el contrato de compraventa surte sus efectos a partir del 30/5/86, momento en que se transmite la propiedad de los inmuebles y del negocio de hostelería vendidos y, en consecuencia, se devenga el I.T.P.A.J.D.

INFORMES, DICTÁMENES Y SENTENCIAS

X. PERSONAL EN GENERAL

- X.1. Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 23 de marzo de 1994, sobre modo de cotizar a la Seguridad Social por la productividad de un ejercicio (último cuatrimestre), cuando se abona en nómina en el ejercicio siguiente.
- X.2. Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 5 de abril de 1994, sobre reconocimiento de servicios previos a efectos de la Ley 70/1978, de 26 de diciembre de los prestados en empresas de titularidad pública.
- X.3. Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 26 de abril de 1994, sobre aplicación de la reducción de porcentajes de retención de I.R.P.F. a personal con minusvalía.
- X.4. Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 25 de mayo de 1994, sobre reconocimiento de servicios previos prestados en régimen de contrato de colaboración social.
- X.5. Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 27 de mayo de 1994, sobre reconocimiento y servicios previos en las Empresas Públicas TRAGASA, GETISA y Tecnología y Servicios Agrarios, S.A., a efectos de la Ley 70/1978.

INFORME DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, DE 23 DE MARZO DE 1994

*** PERSONAL EN GENERAL.**

- **SOBRE MODO DE COTIZAR A LA SEGURIDAD SOCIAL POR LA PRODUCTIVIDAD DE UN EJERCICIO (ÚLTIMO CUATRIMESTRE) CUANDO SE ABONA EN NÓMINA EN EL EJERCICIO SIGUIENTE. LIQUIDACIÓN COMPLEMENTARIA Y SIN RECARGOS EN UN SÓLO TC1 O EN DISTINTOS, SEGÚN PROCEDA.**

Se ha recibido en esta Intervención General escrito del Delegado Provincial de Obras Públicas y Transportes en Sevilla nº 1/0584, de 9 de marzo del corriente, en el que se formula consulta acerca del modo de cotizar a la Seguridad Social por la productividad del tercer cuatrimestre de 1992.

En relación con la cuestión y teniendo en cuenta el Real Decreto 1517/1991, de 11 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación de los Recursos del Sistema de Seguridad Social; Orden del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social por la que se desarrollan las normas básicas de cotización contenidas en el artículo 104 de la Ley 21/1993, de 29 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1994 y Circular 1/93 de la Secretaría General para la Administración Pública, por la que se dictan instrucciones sobre pago de recargos a la Seguridad Social; así como la normativa vigente en materia de retribuciones, se informa lo siguiente:

Las cuotas de la Seguridad Social y demás conceptos que se recauden conjuntamente con aquellas (Desempleo, en su caso, Formación Profesional y Fondo de Garantía Salarial) deben ingresarse dentro del mes siguiente al que corresponda su devengo, salvo que se autorice expresamente otro plazo por la Tesorería de la Seguridad Social, a petición del sujeto responsable.

La productividad, como las pagas extraordinarias, se devenga con una periodicidad superior a la mensual, pero a diferencia de las pagas extras, para las que existen reglas sobre devengo (1 de junio y 1 de diciembre, salvo excepciones) y pueden ser objeto de cuantificación anticipada para la productividad no existen reglas expresas de devengo ni ésta es susceptible de cuantificación anticipada.

Por ello, a pesar de que la productividad se refiera al tercer cuatrimestre de 1992, hay que tener en cuenta que es sólo a partir de 31.12.1993, cuando resulta posible tramitar las propuestas de asignación individualizada de cantidades. Dicha tramitación finaliza con la Resolución aprobatoria, pero ésta, a su vez, depende, para hacerse efectiva, de las fechas de cierre de las nóminas.



En consecuencia, la liquidación complementaria, que se ha de realizar con las bases tipos y condiciones vigentes del tercer cuatrimestre de 1993, podrá formalizarse sin recargo alguno dentro del mes siguiente a su reflejo en nómina.

Lo anterior debe entenderse sin perjuicio de que con la nómina de la productividad se acompañe, como es habitual, la propuesta de documento de cotización y sin perjuicio de la aplicación de las reglas sobre cotización por retribuciones que no puedan ser objeto de cuantificación anticipada, total o parcialmente, de conformidad con la Disposición Adicional primera n° 2, en relación con la regla del artículo 1, norma segunda, de la indicada O.M., de 19.1.1994 que pueden resumirse en la necesidad de efectuar una liquidación complementaria y un incremento en la parte que corresponde de las cotizaciones pendientes de ingresar durante el ejercicio económico.

Las liquidaciones complementarias pueden formalizarse en el mismo documento de cotización (TC-1), si durante el período corresponden iguales bases y tipos de cotización y en distinto TC-1, en caso contrario, como es el supuesto consultado.

INFORME DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, DE 5 DE ABRIL DE 1994

* PERSONAL EN GENERAL.

– SOBRE RECONOCIMIENTO COMO SERVICIOS PREVIOS A EFECTOS DE LA LEY 70/78, DE 26 DE DICIEMBRE, DE LOS PRESTADOS EN EMPRESAS DE TITULARIDAD PÚBLICA.

Se ha recibido en esta Intervención General escrito de la Secretaría General de esa Delegación en el que se formula consulta sobre la procedencia de reconocer como servicios previos, al amparo de la Ley 70/78 de 26 de diciembre, los servicios prestados en la empresa Construcciones Aeronáuticas, S.A. en una empresa de titularidad pública.

A) Aún cuando el escrito de la Secretaría de la Delegación Provincial de Asuntos Sociales no formula consideración alguna sobre la consulta planteada, entendemos que el origen de la misma está en la circunstancia de que Construcciones Aeronáuticas, S.A. es una empresa de titularidad pública.

B) El artículo 1º de la Ley 70/78, de 26 de diciembre, de reconocimiento de servicios previos en la Administración Pública, establece lo siguiente:

“Uno.- se reconocen a los funcionarios de carrera de la Administración del Estado, de la Local, de la Institucional, de la Justicia, de la Jurisdicción del Trabajo y de la Seguridad Social la totalidad de los servicios indistintamente prestados por ellos en dichas Administraciones...

Dos.- Se considerarán servicios efectivos todos los indistintamente prestados a las esferas de la Administración Pública señaladas en el párrafo anterior, tanto en calidad de funcionario de empleo (eventual o interino) como los prestados en régimen de contratación administrativa o laboral, se hayan formalizado o no documentalmente dichos contratos”.

Requisito obligado para su reconocimiento es que los servicios se hayan prestado en algunas de las Administraciones Públicas señaladas en el precepto anterior, por lo que la cuestión se centra en determinar si las empresas públicas se deben considerar incluidas dentro de la denominada “Administración Institucional” o incardinadas dentro de la “esfera de la Administración Pública”, ya sea institucional o directa.

C) Para dilucidar la anterior cuestión, esta Intervención General viene asumiendo los criterios mantenidos por el Gabinete Jurídico de la Consejería de la Presidencia en



su informe sobre la materia de 25 de febrero de 1992; publicado en el Boletín nº 21 de la Intervención General, que podemos sintetizar en estos puntos:

1º.- Que el artículo 1º de la Ley 70/1978 admite el reconocimiento de los servicios prestados en empresas de titularidad pública siempre que éstas sean instrumento de la propia Administración.

2º.- Que la referida instrumentalidad consiste fundamentalmente en que la Administración emplee a la empresa pública para el desempeño de funciones típicamente administrativas.

3º.- Lo anterior nos llevaría a excluir de la aplicación del artículo 1 de la Ley 70/1978 a aquellas entidades privadas de titularidad pública cuando a través de dichas entidades la Administración no realice ninguna de sus actividades típicas, sino que intervenga en el mercado de bienes y servicios en un plano de igualdad con los particulares, dando lugar a lo que se conoce como “actividad industrial de la Administración”.

4º.- Refiriéndonos al supuesto concreto objeto de consulta, esta Intervención General entiende que el solicitante de los servicios previos deberá aportar, además de la requerida con carácter general por la Ley 70/78 y Decreto 1461/1982, la documentación que acredite ante el órgano competente que la empresa Construcciones Aeronáuticas, S.A. desempeña funciones típicamente administrativas. En el supuesto de que el objeto social sea fundamentalmente la construcción y comercialización de aeronaves y componentes aeronáuticos estaríamos ante una actividad industrial de la Administración no subsumible en el artículo 1º de la Ley 70/78.

INFORME DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, DE 26 DE ABRIL DE 1994.

* PERSONAL EN GENERAL.

- SOBRE APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN DE PORCENTAJE DE RETENCIÓN DE IRPF A PERSONAL CON MINUSVALÍA.

En fecha 7 de abril de 1994, se ha recibido en esta Intervención General su escrito de fecha 6 de abril de 1994, por el que se solicita informe de este Centro Directivo sobre la procedencia de aplicar en nómina la reducción en el porcentaje de retención del I.R.P.F. a dos profesores dependientes de la Delegación Provincial de Cádiz de esa Consejería a los que se les ha reconocido la condición de minusválidos.

En contestación a la Consulta planteada, se formulan las siguientes

CONSIDERACIONES

PRIMERA: Los antecedentes del expediente son los siguientes:

1º.- En fecha 18 de marzo de 1994, Dª "X", funcionaria del Cuerpo de Profesores de Enseñanzas Medias, adscrita a la Delegación Provincial de la Consejería de Educación y Ciencia, presenta escrito ante la citada Delegación solicitando se le aplique la retención establecida para los minusválidos por el Reglamento del IRPF. Acompaña su escrito Resolución de la Gerencia Provincial de Cádiz del I.A.S.S. de fecha 15 de junio de 1992 por el que se le reconoce la condición de minusválido, por superar el porcentaje mínimo del 33% (en concreto, el 36%).

2º.- En fecha 22 de febrero de 1994, la Gerencia Provincial de Sevilla del I.A.S.S. dicta resolución por la que se reconoce la condición de minusválido a D. "Y" (con un grado de minusvalía del 35%), funcionario también adscrito a la Delegación Provincial de Cádiz de la Consejería de Educación y Ciencia.

3º.- En fecha 7 de abril de 1994, la Secretaría General Técnica de la Consejería de Educación y Ciencia, mediante escrito de fecha 6 de abril, formula consulta ante esta Intervención General, sobre la procedencia de aplicar en nómina la reducción del porcentaje del IRPF a los profesores Dª "X" y D. "Y" de la Delegación Provincial de esa Consejería en Cádiz, al habersele reconocido a ambos la condición de minusválidos, escrito que motiva el presente informe.



SEGUNDA: Las retenciones por el IRPF sobre los rendimientos del trabajo se encuentran previstas en el artículo 98 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), y reguladas detalladamente en los artículos 45 a 47 del Reglamento del IRPF, aprobado por Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre.

Conforme al art. 45.1 del Reglamento del IRPF, con carácter general, la retención a practicar sobre los rendimientos del trabajo será el resultado de aplicar al rendimiento satisfecho el porcentaje que corresponda, “que en función de la cuantía de los rendimientos y de las circunstancias personales del sujeto pasivo resulte de acuerdo con la tabla e instrucciones contenidas en el artículo siguiente”.

La tabla de los porcentajes de retención vigente se contiene en el artículo 46. Uno del Reglamento del IRPF, establecida por el artículo 3 de la Ley 28/1992, de 24 de noviembre, de Medidas Presupuestarias Urgentes (Ley procedente del Real Decreto-Ley 5/1992, de 21 de julio).

Los apartados Dos y Tres del citado artículo 46 contienen una serie de normas generales y de normas específicas, respectivamente, para la aplicación de la tabla.

TERCERA: Las reglas de aplicación de la tabla de retenciones a los trabajadores minusválidos se contienen en el apartado Tres.5 (nº Dos.5, como se indica en el escrito de Dª “X” del art. 46 del Reglamento del IRPF, que dice:

“Tratándose de rendimientos satisfechos a sujetos pasivos que de acuerdo a lo previsto en el número 2 del artículo 28 de la Ley del Impuesto tengan derecho a una reducción del 15 por 100, el volumen de las retribuciones a tener en cuenta para la aplicación de la tabla será el resultado de aplicar el coeficiente 0’85 a dichas retribuciones. En estos casos no será de aplicación, si procediera, lo dispuesto en el número 4 del apartado dos anterior”.

Y el art. 28 de la Ley del IRPF dispone:

“Tendrán la consideración de gasto deducible exclusivamente los siguientes:

2.- En concepto de otros gastos, la cantidad que resulte de aplicar el 5 por 100 sobre el importe de los ingresos íntegros, excluidas las contribuciones que los promotores de Planes de Pensiones imputen a los partícipes, con un máximo de 250.000 ptas. Dicho porcentaje será el 15 por 100, con límite de 600.000 ptas, para los sujetos pasivos minusválidos, incluidos los que padezcan ceguera total, que debiendo desplazarse a su lugar de trabajo no puedan hacerlo por sí mismos y que acrediten su minusvalía mediante certificado expedido por el Instituto Nacional de Servicios Sociales y por el órgano correspondiente de las Comunidades Autónomas (...).”.

Por otro lado, solicita Dª “X” en su escrito que el porcentaje de retención aplicable a sus retenciones se divida por dos, en base al artículo 46. Cuatro del Reglamento del IRPF (apartado que fue introducido en el mismo por el Real Decreto 753/1992, de 26 de junio).

Sin embargo, este precepto prevé que se divida por dos el porcentaje de retención para los rendimientos del trabajo obtenidos en Ceuta, Melilla y sus dependencias.

Y el supuesto objeto del presente informe se refiere a dos profesores funcionarios de la Junta de Andalucía adscritos a la Delegación Provincial de Cádiz de la Consejería de Educación y Ciencia que, evidentemente, no perciben sus retribuciones en Ceuta, Melilla y sus dependencias y a los que, en consecuencia, no les será de aplicación la división por dos del porcentaje aplicable previsto en el artículo 46. Cuatro del Reglamento del IRPF.

CUARTA: En consecuencia, para la aplicación del coeficiente de reducción previsto en el artículo 46. Tres.5 del Reglamento del IRPF a los minusválidos es necesario que se cumplan dos requisitos:

-Que acrediten su minusvalía mediante certificado del INSERSO o del órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma (en Andalucía, certificado del IASS).

-Que, debiendo desplazarse a su lugar de trabajo, no puedan hacerlo por sí mismos. La Dirección General de Tributos, en su informe 445/92, de 31 de julio de 1992, ha declarado que no procede la aplicación del coeficiente del 0'85 si el sujeto pasivo puede desplazarse a su lugar de trabajo, aunque sea en vehículo propio adaptado a su minusvalía. Este criterio de la Dirección General de Tributos, en tanto órgano que tiene encomendada la superior dirección en la gestión del IRPF en la Administración del Estado, ha de ser seguido por los órganos competentes de la Junta de Andalucía, en tanto no se produzca una alteración en el mencionado criterio, bien por acuerdo de la propia Dirección General, bien por interpretación jurisprudencial, bien por modificación legislativa.

QUINTA: En base a las consideraciones anteriores y en contestación a la consulta formulada, este Centro Directivo considera que a los profesores funcionarios de la Junta de Andalucía adscritos a la Delegación Provincial de Cádiz de la Consejería de Educación y Ciencia D^a "X" y Don "Y", a los que se ha reconocido su condición de minusválidos por sendas resoluciones de la Gerencias Provinciales del IASS de Cádiz y Sevilla, respectivamente, para el cálculo de la retención por el IRPF, el volumen de las retribuciones a tener en cuenta para la aplicación de la tabla será el resultado de aplicar el coeficiente de 0'85 a dichas retribuciones, conforme establece el artículo 46. Tres.5 del Reglamento de IRPF, sin que quepa aplicar la división por dos del porcentaje de retención prevista en el artículo 46. Cuatro del Reglamento del IRPF y, en todo caso, siempre que estas personas no puedan desplazarse a su lugar de trabajo por sí mismas (entendiendo que sí pueden desplazarse por sí mismos cuando lo hacen en vehículo propio adaptado a sus minusvalías), circunstancia esta última que deberá ser debidamente acreditada en el expediente.

INFORME DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, DE 25 DE MAYO DE 1994.

* PERSONAL EN GENERAL.

– SOBRE RECONOCIMIENTO DE SERVICIOS PREVIOS PRESTADOS EN RÉGIMEN DE CONTRATO DE COLABORACIÓN SOCIAL

Se ha recibido en esta Intervención General consulta formulada por la Intervención Delegada en la Consejería de Economía y Hacienda acerca de la procedencia de reconocer el tiempo de trabajos de colaboración social prestado en la Consejería de Obras Públicas y Transportes como servicios previos a los efectos de la Ley 70/1978, de 26 de diciembre, de reconocimiento de servicios previos en la Administración Pública.

En relación con la cuestión, esta Intervención General evacuó, a su vez, consulta a la Dirección General de la Función Pública en los siguientes términos:

“Uno.- El artículo primero dos de la Ley 70/1978 dispone que: “se considerarán servicios efectivos todos los indistintamente prestados a las esferas de las Administraciones Públicas. Tanto en calidad de funcionario (eventual o interino) como los prestados en régimen de contratación administrativa o laboral...”

Dos.- El artículo 1º del Real Decreto 1461/1982, de 25 de junio, establece que “a efectos de perfeccionamiento de trienios se computarán todos los servicios prestados... sea cual fuese el régimen jurídico en que los hubiesen prestado”.

Tres.- Por este Centro se ha aclarado en otras ocasiones que a la contratación administrativa que se refiere el artículo primero de la Ley 70/78 es la celebrada en régimen de derecho administrativo de colaboración temporal (prohibida, con alguna excepción, por la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 30/84, de 2 de Agosto, de Medidas para la Reforma de la Función Pública a partir de la fecha de su entrada en vigor).

Cuatro.- Las dudas las suscita la expresión del artículo 1º del R.D. 1461/82, antes transcrita que este Centro Directivo, junto a la Intervención General de la Administración del Estado (según su informe de 10 de julio de 1982), entiende que hace referencia a la relación jurídica de prestación de servicios previos y debe interpretarse en el sentido de que han de reconocerse estos servicios sea cualquiera el régimen de la relación jurídica en que se hubiesen prestado, pero teniendo en cuenta que los tipos de relación jurídica de estos servicios vienen determinados en la Ley 70/78 y son: Funcionarios de empleo (eventuales e interinos), contratación administrativa de colaboración temporal, contratación laboral y Funcionarios en prácticas,



y por contra no han de reconocerse: las prestaciones personales obligatorias (por así establecerlo expresamente el R.D. 1461/82), las prestaciones gratuitas y voluntarias y aquellos otros servicios cuya relación jurídica no viene determinada en el artículo 1º de la Ley 70/78.

La duda que ahora se suscita es la de interpretar si las prestaciones de colaboración social constituyen o no una relación laboral.

Sobre esta cuestión, este Centro Directivo tiene conocimiento del informe de esa Dirección General nº 2/265, de 8 de junio de 1992 dirigido al Delegado de Gobernación en Almería en el que se concluye sobre la procedencia del reconocimiento de los trabajos temporales de colaboración social como servicios previos a efectos de lo previsto en la Ley 70/1978. No obstante, con posterioridad, en el artículo 5.2. del Real Decreto-Ley 18/1993, de 3 de diciembre, de Medidas Urgentes de Fomento de la Ocupación se establece que: "Dichos servicios tendrán la consideración de trabajos de colaboración social, a efectos de lo establecido en la Ley 31/1984, de 2 de agosto, de protección por desempleo, y su prestación no implicará la existencia de relación laboral entre el desempleado y la entidad con la que se concierte..."

A la vista de esta circunstancia sobrevenida, se consulta a ese Centro Directivo si se mantiene o no el criterio sobre la procedencia de reconocer dichos servicios a los efectos de la Ley 70/78."

En contestación, la Dirección General de la Función Pública ha informado lo siguiente:

"El informe de esta Dirección General de 8 de junio de 1992, a que hace referencia en su escrito seguía la orientación de informes anteriores del Ministerio de Administraciones Públicas que reconocían al contrato de colaboración social el carácter de laboral. Posteriormente, y a partir del informe de esta Dirección General, de 28 de septiembre del mismo año, se fundamentaba el reconocimiento de los servicios prestados en régimen de colaboración social en su condición de servicios voluntarios, en contraposición a las prestaciones personales obligatorias que estaban excluidas de la Ley 70/78, de 26 de junio, sin entrar en consideraciones sobre el carácter de dichos servicios, dado la atipicidad de los mismos y el espíritu amplio de la Ley que prácticamente engloba todos los tipos de relaciones vigentes al tiempo de su entrada en vigor.

Este mismo fundamento es el sustentado por la Sentencia de 3 de abril de 1992 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León que entre otras consideraciones expone las siguientes: "como muy bien dice la defensa de la Administración demandada, la presente litis se reduce a determinar si los servicios prestados a la Administración cuyo reconocimiento como previos, pretende la recurrente, reviste el carácter de voluntarios", "a esta misma conclusión se llega, analizando el R.D. 1445/82, de 25 de junio por el que se regulan diversas medidas de fomento de empleo y así en los artículos 38 y 39 expresamente se hace mención a los trabajos de colaboración social, como modalidades de contratación, según el preámbulo de aquella disposición,

dictadas en desarrollo de lo establecido en el Estatuto de los Trabajadores, artículo 17 y en la Ley de Bases de Empleo, intitulando el Capítulo 5º como “Trabajos temporales de colaboración social” en los que actúan como empleadores o empresarios las Administraciones Públicas y como trabajadores o empleados los perceptores de las prestaciones por desempleo, artículo 38.1, oferta de trabajo que puede ser rechazada por el beneficiario cuando haya motivos para renuncia sin sanción alguna, lo que no se admitiría en ningún caso si tal oferta de prestación laboral tuviera naturaleza de prestación o servicio obligatorio que en todo caso llevaría consigo la pérdida de los beneficios del desempleo”, concluyendo que “la Sala entiende que los servicios prestados por la recurrente se hallan amparados por el artículo 1º de la Ley 70/78, de 26 de diciembre, como servicios previos a la Administración, y en los términos previstos en el apartado 2º de dicho precepto teniendo su encaje a efectos de trienios en el artículo 1º del R.D. 1465/82, de 25 de junio.

En base a lo anteriormente expuesto, esta Dirección General mantiene el criterio de reconocer como servicios previos a efectos de la Ley 70/78, de 26 de diciembre los prestados como trabajos temporales de colaboración social.”

En consecuencia, los expedientes de reconocimiento de servicios prestados bajo la modalidad de contratos de trabajos de colaboración social que se presenten en esa Intervención, para su preceptiva fiscalización, deben obtener informe favorable si cumplen el resto de los requisitos exigidos por la citada Ley 70/78 y Real Decreto de desarrollo.

INFORME DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, DE 27 DE MAYO DE 1994.

* PERSONAL EN GENERAL.

- SOBRE RECONOCIMIENTO DE SERVICIOS PREVIOS EN LAS EMPRESAS PÚBLICAS TRAGSA, GETISA Y TECNOLOGÍA Y SERVICIOS AGRARIOS, S.A., A EFECTOS DE LA LEY 70/1978.

Se ha recibido en esta Intervención General consulta planteada por la Intervención Provincial en Sevilla, acerca de la procedencia de reconocer como servicios previos, a los efectos previstos en la Ley 70/1978, de 26 de diciembre, los prestados en la Empresa de Transformación Agraria, S.A. (TRAGSA); la Sociedad Estatal Tecnología y Servicios Agrarios, S.A. y la empresa de la Junta de Andalucía, Empresa Andaluza de Gestión de Tierras, S.A. (GETISA).

En relación con la cuestión, los criterios o pautas que este Centro viene sosteniendo para fiscalizar de conformidad los expedientes de reconocimiento de servicios previos se basan en la adopción de los establecidos por el Gabinete Jurídico de la Consejería de la Presidencia en su informe de 25 de febrero de 1992, en el sentido de que los servicios prestados en entidades instrumentales de la Administración que empleen fórmulas personificadas, públicas o privadas, pueden ser reconocidas si se acredita en los expedientes que la actividad desarrollada por la empresa es considerada como "típicamente administrativa".

Otro criterio, o el mismo desde una perspectiva diferente, es el de considerar la entidad incardinada en "la esfera de la Administración", para lo que, a su vez, se pueden utilizar los siguientes parámetros:

1. Sometimiento al control económico-financiero dispuesto en el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.
2. Aplicación a su personal del régimen de incompatibilidades de la Ley 53/84.
3. Sujeción, en materia de contratación, a la Ley de Contratos del Estado.
4. La posible introducción en sus normas orgánicas de especialidades respecto del régimen general previsto en la legislación mercantil societaria.

La concurrencia de los indicados parámetros es importante, pero no esencial, ya que lo que verdaderamente determina la naturaleza instrumental de estas entidades será la sustitución o no de las tareas que tiene asumidas la Administración pero que se



encomiendan a una entidad que las presta en régimen de derecho privado por diversas razones sin alterar la naturaleza de la función que mediante esas normas privadas se realiza.

La circunstancia de actividad típicamente administrativa o de finalidad pública o interés social incuestionable, deben considerarse como concurrentes en los supuestos en que las ahora entidades instrumentales de la Administración hayan estado en el pasado integradas en la propia estructura orgánica de una Administración Pública bajo otra naturaleza jurídica. En consecuencia, respecto a estas empresas, la solución ha de ser el reconocimiento de los servicios prestados en ellas.

Más dificultad presentan los supuestos en que la empresa o entidad no haya estado encuadrada antes en la estructura orgánica de una Administración Pública. En este caso, el sentido del informe sobre reconocimiento de los servicios prestados en ellas debe hacerse depender de su objeto social reconocido en sus propios Estatutos Sociales, vigentes en el momento en que se prestaron los servicios, o normas por las que se creen o autorice su constitución.

De acuerdo con lo que antecede, se procede a examinar separadamente las tres empresas en cuyo ámbito se prestaron los servicios cuyo reconocimiento se propone:

A) Empresa de Transformación Agraria, S.A. (TRAGSA).

No se acompañan sus Estatutos Sociales. No obstante, del Real Decreto 379/1977, de 21 de enero, por el que se autoriza la constitución de esta Empresa, se desprende, que sus finalidades son las previstas en la Ley de Reforma y Desarrollo Agrario, finalidades de carácter público o interés social incuestionable.

Asimismo, puede destacarse el hecho de que, según el artículo cuarto, para el mejor cumplimiento del objeto social se prevé la creación de una Oficina Técnica dependiente del Instituto Nacional de Reforma y Desarrollo Agrario (IRYDA) a la que se adscribirán los funcionarios que sean necesarios.

Por otra parte, en determinados preceptos del Real Decreto se hace mención a la aplicabilidad, para determinadas especialidades, de la Ley General Presupuestaria, Ley del Patrimonio del Estado y Ley de Contratos del Estado.

B) Sociedad Estatal Tecnología y Servicios Agrarios, S.A.

Tampoco se acompañan sus Estatutos Sociales. No obstante, los RR. DD. números 424/1984, de 4 de febrero y 1422/85, de 17 de julio autorizaron a TRAGSA para nuevas actuaciones que, a su vez, fueron causa de modificaciones de sus Estatutos Sociales para recoger ampliaciones en su objeto social, entre ellas las materias del ámbito forestal y de conservación de la naturaleza y acuicultura.

Por acuerdo del Consejo de Ministros de 2.6.1989 se aprobó la creación de esta Sociedad estatal cuyo objeto social parece tener, según se desprende de este Acuerdo, finalidad pública o interés social incuestionable.

C) Empresa Andaluza de Gestión de Tierras, S.A.

No se acompañan sus Estatutos Sociales. No obstante, del Decreto 165/1989, de 27 de junio, por el que se autoriza su constitución, se desprende que sus finalidades coinciden con los previstos en la Ley de Reforma Agraria.

Del artículo 1º del citado Decreto, se desprende la aplicación a sus actividades, para determinadas especialidades, de la Ley General de la Hacienda Pública y Ley del Patrimonio de la Comunidad Autónoma de Andalucía y, según el noveno nº 1, a los efectos de los artículos 60 de la Ley de Contratos del Estado y 191 a 195 de su Reglamento de ejecución, la Sociedad tendrá la consideración de medio propio de la Administración.

En consecuencia con las consideraciones efectuadas, se puede concluir, a primera vista, que los servicios prestados en TRAGSA, Tecnología y Servicios Agrarios, S.A. y GETISA son susceptibles de ser reconocidas como servicios previos a los efectos de la Ley 70/78, de 26 de diciembre, siempre y cuando se acrediten los requisitos necesarios exigidos para dicho reconocimiento. Entre estos últimos deberán acompañarse los Estatutos Sociales de las indicadas empresas al objeto de constatar su inicial adecuación a la denominada actividad típicamente administrativa”.

INFORMES, DICTÁMENES Y SENTENCIAS

XI. PERSONAL FUNCIONARIO

- XI.1. Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 4 de abril de 1994, sobre percepción de trienios por los funcionarios en situación administrativa de “servicios especiales”.
- XI.2. Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 18 de mayo de 1994, sobre procedimiento para confección e ingreso de los documentos de cotización al régimen general de la Seguridad Social y sobre retribuciones de los funcionarios en situación de Incapacidad Laboral Transitoria e Invalidez Provisional.
- XI.3. Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 27 de mayo de 1994, sobre retribuciones a percibir por los funcionarios en baja por enfermedad, después de haber agotado el tiempo de subsidio por invalidez que abona MUFACE.
- XI.4. Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 21 de junio de 1994, sobre régimen jurídico de personal que en su día estuvo en la situación administrativa de excedencia voluntaria especial casada.
- XI.5. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, de 2 de marzo de 1993, sobre valoración de trienios devengados por el funcionario recurrente.

INFORME DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, DE 4 DE ABRIL DE 1994.

* PERSONAL FUNCIONARIO.

- SOBRE PERCEPCIÓN DE TRIENIOS POR LOS FUNCIONARIOS EN SITUACIÓN ADMINISTRATIVA DE SERVICIOS ESPECIALES.

Se ha recibido en esta Intervención General comunicación interior de esa Secretaría General Técnica en la que se formula consulta sobre la posible prescripción de las obligaciones económicas derivadas del reconocimiento de trienios al funcionario en situación de servicios especiales D. "X" y sobre si procede el pago por parte de la Consejería de Economía y Hacienda.

De los términos del escrito de la Secretaría General Técnica y de la documentación que se adjunta al mismo se deduce que es necesario analizar dos cuestiones distintas: a) prescripción de las obligaciones económicas derivadas del reconocimiento de trienios; b) determinar con cargo a qué presupuesto han de abonarse los mismos

En cuanto a la primera cuestión, el artículo 28 de la Ley General de Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía establece como regla general para las obligaciones económicas de la Comunidad la prescripción a los cinco años, regla aplicable también a las obligaciones retributivas, por lo que el abono de atrasos por trienios reconocidos no puede retrotraerse más que a los cinco años inmediatamente anteriores a la presentación de la reclamación por el interesado.

En cuanto a la segunda cuestión, procede analizar los preceptos legales que regulan la materia:

Artículo 29.2 (penúltimo párrafo) de la Ley 30/1984, de 2 de agosto:

"A los funcionarios en situación de servicios especiales se les computará el tiempo que permanezcan en tal situación a efectos de ascensos, trienios y derechos pasivos y tendrán derecho a la reserva de plaza y destino que ocupasen. En todos los casos recibirán las retribuciones del puesto o cargo efectivo que desempeñen y no las que les correspondan como funcionarios, sin perjuicio del derecho a la percepción de los trienios que pudieran tener reconocidos como funcionarios".

Artículo 10 del Real Decreto 730/1986, de 11 de abril:

"Los funcionarios en la situación de servicio especial recibirán la retribución del puesto o cargo efectivo que desempeñen y no el que les corresponda como funcionarios,



Excepcionalmente, y cuando las retribuciones por los trienios que tuviesen reconocidos no pudieran ser percibidas con cargo a los correspondientes presupuestos, deberán ser retribuidos en tal concepto por el Departamento al que figuraban adscritos en la situación de servicio activo”.

De la lectura de ambos preceptos se deducen los siguientes extremos:

a) Los funcionarios en situación de servicios especiales percibirán las retribuciones que les correspondan por el puesto que desempeñan y no las que venían percibiendo como funcionarios en activo.

b) Los trienios constituyen una excepción a la regla anterior, de manera que los funcionarios en servicios especiales devengarán y percibirán los que les corresponden como funcionarios en activo.

c) Cuando los trienios no se puedan percibir en el puesto de destino, se percibirán en la Consejería u Organismo en el que el funcionario figuraba adscrito en la situación de servicio activo.

Ahora bien, asumiendo el criterio establecido sobre la cuestión por la Intervención General de la Administración del Estado en su informe de 12 de junio de 1990, este Centro Fiscal entiende que el anterior apartado c) sólo es aplicable a los casos en que exista una imposibilidad jurídica para que el Organismo de destino abone los trienios, entendiéndose por tal un impedimento normativo del derecho aplicable a las obligaciones del mismo, como podrían ser los supuestos en que el Organismo de destino no reconozca esta retribución específica del funcionario. Así podría ocurrir, por ejemplo, cuando se pasa a la situación de servicios especiales por prestar servicios en Organismos internacionales.

En conclusión, para que esta Consejería pudiera abonar los trienios en el supuesto consultado, no basta con un certificado acreditativo de que el interesado no los ha percibido efectivamente en el Organismo de destino, sino que deberá quedar acreditada en el expediente la imposibilidad jurídica de dicho Organismo para abonarlos.

**INFORME DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA JUNTA DE
ANDALUCÍA, DE 18 DE MAYO DE 1994.**

* PERSONAL. FUNCIONARIO.

- SOBRE PROCEDIMIENTO PARA CONFECCIÓN E INGRESO DE LOS DOCUMENTOS DE COTIZACIÓN AL RÉGIMEN GENERAL. DE LA SEGURIDAD SOCIAL. Y SOBRE RETRIBUCIONES DE LOS FUNCIONARIOS EN SITUACIÓN DE INCAPACIDAD LABORAL. TRANSITORIA E INVALIDEZ PROVISIONAL.

En relación con las cuestiones planteadas por esa Secretaría General Técnica en la reunión que mantuvimos el pasado 12 de abril, esta Intervención General informa lo siguiente:

1) PROCEDIMIENTO PARA CONFECCIÓN E INGRESO DE LOS DOCUMENTOS DE COTIZACIÓN AL RÉGIMEN GENERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL.

Las cuotas del Régimen General de la Seguridad Social deben ingresarse dentro del mes siguiente al que corresponda su devengo, mediante la confección de los documentos de cotización TC1 y TC2 y su presentación en las Oficinas correspondientes (Tesorería Territorial, Entidades de Crédito, etc.). Así, las cuotas correspondientes a la nómina de abril deben ingresarse entre el 1 y el 31 de mayo inclusivos. Se trata de normas de competencia y ámbito del Estado y de aplicación obligatoria contenidas, entre otras disposiciones, en el Reglamento General de Recaudación de los Recursos del Sistema de Seguridad Social aprobado por R.D. 1517/91 de 11 de octubre (B.O.E. de 25-10-91).

Por otra parte, el Reglamento General de Tesorería y Ordenación de Pagos de la Junta de Andalucía regula en su artículo 48 el procedimiento mediante el cual la Tesorería sitúa en la cuenta de habilitación los fondos correspondientes a las cuotas de seguridad social, distinguiendo:

a) Cuota obrera: No se practicará retención alguna por este concepto en la orden de pago de la nómina, con lo que su importe se libra, con la cuantía global de la nómina.

b) Cuota patronal: el documento de pago por su importe se formulará simultáneamente con los que se deriven de la correspondiente nómina.

Asimismo dispone el citado Reglamento en su artículo 50 que el pago de las cuotas de Seguridad Social se justificará simultáneamente con la nómina dentro de los 45 días siguientes a la efectividad de las correspondientes retribuciones.



En consecuencia los pasos a seguir por las Habilitaciones son los siguientes:

1º Con la nómina del mes corriente se acompaña el documento de pago correspondiente al importe estimado de la cuota patronal de ese mes, a la que se adjunta un proyecto o borrador de los documentos de cotización (TC1 y TC2), en los que no constan compensaciones por pago delegado de prestaciones de incapacidad laboral transitoria (I.L.T.).

2º Dentro del mes corriente la Tesorería libra los fondos a la cuenta de habilitación.

3º Dentro del mes siguiente al de la nómina las Habilitaciones proceden a calcular el importe de los pagos delegados por I.L.T. efectuados en el mes anterior, a confeccionar los documentos definitivos de cotización en los que se compensará el importe de los pagos delegados por I.L.T. y a abonarlos en la oficina correspondiente con cargo a la cuenta de habilitación,

4º Dentro de los 45 días siguientes a la fecha de efectividad de las retribuciones, las Habilitaciones acompañarán a la justificación de la nómina los documentos de cotización definitivos sellados por el Banco.

5º Como el importe de los documentos de cotización definitivos será inferior al borrador que sirvió de base al documento de pago, las Habilitaciones procederán al reintegro de la diferencia deduciéndola del siguiente libramiento según establece el artículo 44.3 del Reglamento de Tesorería.

Como puede observarse, en el procedimiento expuesto las incidencias de seguridad social del mes corriente se recogen en la documentación dentro del mes siguiente.

2) RETRIBUCIONES DE LOS FUNCIONARIOS Y LABORALES EN SITUACIÓN DE I.L.T. E INVALIDEZ PROVISIONAL.

Respecto a los funcionarios se estará a lo dispuesto en las Instrucciones de la Secretaría General para la Administración Pública nº 6/93 con su aclaración y 8/93. Dado lo prolijo de las mismas y la diversidad de supuestos que contemplan, a ellas nos remitimos indicando que están recogidas en el Boletín nº 25 de la Intervención General.

En cuanto al personal laboral, le serán de aplicación, como a cualquier otro trabajador por cuenta ajena, la vigente normativa laboral y de seguridad social y en particular el Convenio Colectivo para el personal laboral al Servicio de la Junta de Andalucía cuyo artículo 34 establece en situación de I.L.T. un complemento equivalente a la diferencia entre las prestaciones de la Seguridad Social y las retribuciones íntegras del último mes, excluidos los pluses.

Ninguna de las normas anteriormente citadas autoriza a seguir abonando en I.L.T. las mismas retribuciones que corresponderían en activo y proceder a la finalización de dicha situación, que puede durar hasta 18 meses, a practicar la liquidación y al reintegro correspondiente.

INFORME DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, DE 27 DE MAYO DE 1994.

* PERSONAL FUNCIONARIO.

- SOBRE RETRIBUCIONES A PERCIBIR POR LOS FUNCIONARIOS EN BAJA POR ENFERMEDAD DESPUÉS DE HABER AGOTADO EL TIEMPO DE SUBSIDIO POR INVALIDEZ QUE ABONA MUFACE.

Se ha recibido escrito de esa Secretaría General Técnica en el que se formula consulta sobre las retribuciones que le corresponde recibir a Dña. "X", funcionaria de esa Consejería, profesora de E.G.B., en quien concurren las siguientes circunstancias:

El 19 de octubre de 1987 fue baja por enfermedad.

El 18 de octubre de 1993 agotó el subsidio por Invalidez Provisional que abona MUFACE por cumplimiento del plazo de seis años legalmente establecido.

A partir de 19 de octubre de 1993 sigue de baja por enfermedad por prescripción médica.

En relación con la cuestión planteada esta Intervención General informa lo siguiente:

1º De conformidad con el art. 69 del Texto Articulado de la Ley de Funcionarios Civiles del Estado de 7 de febrero de 1964, la interesada podrá disfrutar sucesivas prórrogas mensuales de la licencia por enfermedad, siempre que ésta quede debidamente acreditada mediante los partes médicos oficiales.

En esta situación de prórroga percibirá sueldo, y pagas extraordinarias,

2º Se deberán tener en cuenta la Instrucción nº 6/93 de la Secretaría General para la Administración Pública sobre retribuciones de los funcionarios en situación de incapacidad laboral transitoria e invalidez provisional y las aclaraciones a dicha Instrucción de 5 de noviembre de 1993, en las cuales se establece: "Si hallándose el funcionario en el disfrute de licencia por enfermedad, alcanzara, sin haberse podido reintegrar a sus funciones, la iniciación del siguiente año natural, no tendrá derecho a nuevas licencias con plenitud de derechos económicos sino simplemente a prórrogas en el disfrute de la que ya tuviera otorgada (Dictamen de la Comisión Superior de Personal de 25 de junio de 1969)".

En consecuencia, una vez agotado por la interesada el plazo de subsidio con cargo



a MUFACE, la habilitación le seguirá abonando sueldo, trienios y pagas extraordinarias, sin que proceda al abono de los complementos ni siquiera en los tres primeros meses siguientes al agotamiento del subsidio.

3º Esa Consejería si aprecia la existencia de una incapacidad para el servicio y no se ha iniciado expediente de jubilación a solicitud de la interesada, iniciará de oficio dicho expediente conforme al Real Decreto 172/1988, de 22 de febrero (B.O.E. nº 53 de 2 de marzo).

INFORME DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, DE 21 DE JUNIO DE 1994.

* PERSONAL FUNCIONARIO.

- SOBRE RÉGIMEN JURÍDICO DE PERSONAL QUE EN SU DÍA ESTUVO EN LA SITUACIÓN ADMINISTRATIVA DE "EXCEDENCIA VOLUNTARIA ESPECIAL CASADA". IMPROCEDENCIA DE PAGO Y NECESIDAD DE REINTEGRAR.

Se ha recibido en esta Intervención General consulta formulada por la Intervención Delegada en la Consejería de Educación y Ciencia sobre determinadas cuestiones relacionadas con el régimen de derechos de personal funcionario docente que en su día estuvo en la situación administrativa de "Excedencia Voluntaria especial Casada".

Del expediente de consulta se deduce lo siguiente:

La Intervención Delegada, con motivo de analizar una muestra en aplicación del Decreto 203/89, de 3 de octubre, por el que se establece el control de los gastos de personal de la Consejería de Educación y Ciencia, ha detectado una variación en nómina correspondiente a un reconocimiento de servicios a efectos de trienios de 7 años, 3 meses y 12 días permanecidas en la situación de excedencia especial casada contemplada en el Estatuto del Magisterio Nacional Primario.

No encontrando dicha variación debidamente justificada, la Intervención Delegada solicitó de la Delegación Provincial la correspondiente retención que se produjo por este Órgano junto a la retención bancaria de 22 perceptores más que se encontraban en igual situación.

Tras el estudio de los hechos, procede realizar las siguientes consideraciones:

PRIMERA.- Los artículos 120 y 121 del Estatuto del Magisterio Nacional Primario, regulan, respectivamente, la situación de excedencia voluntaria especial para las maestras casadas y sus consiguientes beneficios entre los que se encuentran:

- 1º Conservación de todos sus derechos escalafonales...
- 2º Conservación automática y preferente del derecho a reingresar en la misma escuela, si estuviese vacante...
- 3º Derecho a participar en concursos, oposiciones y demás procedimiento...

Este régimen de derechos parece tener carácter cerrado.



SEGUNDA.- El Capítulo V, artículos 120 y siguientes del citado Estatuto del Magisterio resultó afectado por la Ley Articulada de Funcionarios de 7 de febrero de 1964. Sin embargo, continuó vigente, según el artículo 45.1.b), la situación de excedencia voluntaria de la mujer funcionaria, por causa de matrimonio, situación equiparable a la del Estatuto del Magisterio, si bien con otra denominación.

En el número 3 del citado artículo 45, se establece expresamente que en esta situación no se devengarán derechos económicos ni será computable el tiempo a efectos de trienios ni de clases pasivas.

TERCERA.- El artículo 45 de la citada Ley de 1964 fue expresamente derogado por la Ley de Medidas para la Reforma de la Función Pública, de 2 de agosto de 1984, fecha en la que hay que considerar como desaparecida la situación de excedencia voluntaria de la mujer funcionaria, por causa de matrimonio.

CUARTA.- En la actualidad, las excedencias voluntarias en vigor son las que a continuación se citan:

- Art. 29.3.a) Servicio activo en otro cuerpo o escala.
- Art. 29.3.c) Interés particular.
- Art. 29.3.d) Agrupación familiar.
- Art. 29.7 Incentivada.

Los derechos que las mismas comporten se regulan, asimismo, en estos apartados.

Tras lo expuesto, este Centro llega a la conclusión de que la normativa comentada no ampara derecho alguno de contenido económico para la situación administrativa de Excedencia especial casada y se desconoce la existencia de cualquier otra normativa en la que los interesados funden su pretensión.

De existir, deberá acreditarse por quienes pretendan hacerla valer a efectos de determinar su admisibilidad.

En consecuencia, este Centro concluye que considera procedente el actuar de la Intervención Delegada de la Consejería de Educación y Ciencia y que deberán abordarse las operaciones necesarias con la finalidad de reintegrar al Presupuesto de gastos los pagos realizados indebidamente por no proceder ni expediente de reconocimiento de servicios previos ni el cómputo del tiempo en esta situación a efectos de abono de trienios ordinarios.

**SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS,
DE 2 DE MARZO DE 1993**

* PERSONAL FUNCIONARIO.

- SOBRE VALORACIÓN DE TRIENIOS DEVENGADOS POR EL FUNCIONARIO RECURRENTE.

Vistos, por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en esta capital, el presente recurso núm. 1130/92 en el que interviene como demandante DON "X", comparece por su propio derecho, sin asistencia letrada y como Administración demandada. LA GENERAL DEL ESTADO, representada por el Abogado del Estado, versando sobre valoración de trienios devengados, siendo indeterminada la cuantía del procedimiento, siguiéndose por el trámite especial para asuntos de personal.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El actor, funcionario perteneciente al Cuerpo General de Gestión, solicitó de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado que los catorce trienios que había perfeccionado a lo largo de su carrera le fueron abonados de acuerdo con el valor establecido para el Cuerpo a que en la actualidad pertenece, sin tener en cuenta el distinto valor atribuido para los diferentes Cuerpos en que los fue perfeccionando, solicitud desestimada por resolución de 9 de Octubre de 1992.

SEGUNDO.- Interpuesto recurso de reposición con fecha 19 de Octubre de 1992, fue objeto de denegación presunta.

TERCERO.- El interesado interpuso recurso contencioso administrativo, formalizando demanda con la súplica de que se dicte sentencia declarando: 1. La nulidad de las resoluciones recurridas por no ser conformes a Derecho. 2. Reconociendo el derecho del recurrente a percibir los trienios que tiene reconocidos en la cuantía que corresponde al Cuerpo General de Gestión (Grupo B) con efectos desde el día primero de Enero de 1989.

CUARTO.- La Administración demandada contestó a la demanda oponiéndose a ella e interesando una sentencia desestimatoria con imposición de costas al actor.



QUINTO.- Practicada la prueba pertinente y señalado día para votación y fallo, tuvo lugar la reunión del Tribunal en el designado al efecto.

SEXTO.- Aparecen observadas las formalidades de tramitación.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. JOSÉ JOAQUÍN DÍAZ DE AGUILAR Y ELIZAGA y VISTOS los preceptos legales citados por las partes y los que son de general aplicación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El actor solicitó de la Administración demandada, la actuación de los catorce trienios que había ido devengando en los distintos Cuerpos Administrativos a que perteneció a lo largo de su carrera iniciada el primero de Marzo de 1948: Cuerpo General Auxiliar (Grupo D), siete trienios, Cuerpo Administrativo (Grupo C), cinco trienios y Cuerpo de Gestión (Grupo B), dos trienios. Tal actualización debía llevarse a efecto mediante su abono, desde primero de Enero de 1989, en igual cuantía que los perfeccionados en el Cuerpo de Gestión (Grupo C). La Administración demandada funda su denegación, en resolución de 9 de Setiembre de 1992, en el contenido de lo preceptuado en el art. 23.2.b) de la Ley 30/84 de 2 de Agosto, el cual dispone que los trienios -retribución básica- consistentes en una cantidad igual para cada grupo por cada tres años de servicio en el Cuerpo o Escala, Clase o categoría, fijándose en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado para cada año (arts. 24,1. y 2.), las cuantías referidas a doce mensualidades que corresponden a cada grupo en que se halla clasificado el Cuerpo o Escala y el art. 2 del RD 1461/82 de 25 de Junio sobre reconocimiento de servicios previos en la Administración Pública, establece que en el supuesto de que el funcionario de carrera hubiera pertenecido a más de un Cuerpo, escala o plaza se computará cada período de servicios prestados de acuerdo con el valor correspondiente al nivel de proporcionalidad de cada cuerpo, escala o plaza en el período respectivo.

SEGUNDO.- El actor opone, en síntesis, en su escrito de demanda, con invocación de sentencias de la Audiencia Nacional que, si bien la interpretación dada por la Administración es correcta hasta la vigencia de la Ley 33/87 de 23 de Diciembre de Presupuestos Generales del Estado (en lo sucesivo LPGE) que para el año 1988 establecía en su art. 32 que la valoración y devengos de los trienios... “se aplicará de acuerdo con la normativa anterior a la misma (ley), pero tal fórmula, entiende el demandante, la modificó la Ley 37/88 de PGE para 1989, al disponer en su art. 27.1. que “los funcionarios incluídos en el ámbito de aplicación de la ley 30/84 de 2 de Agosto... solamente podrán ser retribuidos durante 1989... por los conceptos y cuantías siguientes: a) El sueldo y los trienios que correspondan al grupo en que se halle clasificado el Cuerpo o escala a que pertenezca el funcionario de acuerdo con las cuantías que señala”, tal precepto a diferencia de lo que ocurría con anterioridad omite cualquier referencia a criterios específicos, sin que figure en esta ley ni en la 37/88 un precepto ni siquiera similar al art. 32 de la Ley 33/87 (Régimen General de trienios). Tal modificación se mantiene en la Ley 4/90 que fija las cuantías para cada uno de los grupos de

la A a la E y en las sucesivas leyes 31/90 de 27 de diciembre, 31/91 de 30 de diciembre y 39/92 de 29 de diciembre. Termina con la invocación de la sentencia de esta Sala nº 9/92 de 16 de enero en la que se mantiene igual tesis.

TERCERO.- Ciertamente esta Sala, junto a otros fundamentos, sostuvo tal tesis en la sentencia que acaba de mencionarse, pero al respecto han de hacerse dos puntualizaciones importantes: la primera es que la sentencia citada se refería a clase o grupo de funcionarios de la Armada exclusivamente que ya traía trato distinto y, si bien es cierto que en la propia sentencia se declara que a partir de la Ley 4/1990 ya no existe un tratamiento diferenciado específico en cuando a trienios para el personal de las Fuerzas Armadas, sino el mismo que el de los demás funcionarios, la doctrina del Tribunal Supremo, consolidada por medio de diversas sentencias de revisión, valga como más reciente la 3 de febrero de 1993 que después de analizar y establecer criterio diverso retributivo para los trienios devengados dentro de un sistema de reducción de jornada, declara reiteradamente que **la situación es en cierto modo análoga a la de los demás funcionarios que hayan prestado servicios en distintos Cuerpos de la Administración** y en sentencia de 14 de abril de 1991, aún cuando es cierto que con base en la Ley 70/78, afirma que la cuantía de cada trienio no puede ser otra que la que tuviera en el momento de su perfeccionamiento y que **en caso contrario se les daría un trato más beneficioso que a los funcionarios nombrados directamente en propiedad durante la misma época.** En igual sentido la sentencia de 19 de mayo de 1992. Dado el valor de la jurisprudencia que completa el ordenamiento jurídico y, por ello, su fuerza vinculante (art. 1.6. Cc) y atendiendo a la diferente identidad de los sujetos reclamantes, la Sala ha de volver de su criterio para concluir, como no podía ser menos, con el Tribunal Supremo en que el valor de los trienios es el correspondiente a aquel del Grupo o escala en que se perfeccionan.

CUARTO.- Además, ha de tenerse en cuenta que el régimen general establecido por la Ley 30/84, en sus artículos 23 y 24 y expuesto en el primero de los fundamentos jurídicos de esta sentencia no debe entenderse derogado por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado correspondientes a los de los años 1989 a 1993, pues tales leyes, como con razón alega la representación del Estado en un sentido material son fuente jurídica del gasto público que contiene como núcleo fundamental la previsión de ingresos y gastos del Estado (Presupuestos) o expresión de la potestad estatal del gasto (STC 13/92) y desde el punto de vista formal de norma con rango de Ley, nace con una vocación temporal y vive una duración temporal para toda la normativa que contiene relativa a la definición de gastos e ingresos, si bien puede contener normas jurídicas definidoras de organización social, que podrían formar parte de otra ley y que no necesitan su reiteración anual, al estar revestidas de la solemnidad y requisitos del rango de ley, de ahí que los preceptos de esta última naturaleza determinados en la ley 33/87 no puedan ser objeto de tácita derogación al omitirse su reproducción en la ley 37/88, pues continúan vigentes en el tiempo por no estar limitados ni limitar el contenido del Presupuesto correspondiente. Tampoco se aprecia la concurrencia de los requisitos de igualdad de materia, identidad de destinatarios y contradicción de fines, exigidos por la doctrina y la jurisprudencia para que se produzca la derogación tácita, pues la ley 37/88 se limita a determinar la cuantía de las retribuciones básicas para 1989 y entre ellas los trienios (art. 27.1.A), mientras que la Ley 33/87 no sólo se refiere a cuantías (art. 31) sino al régimen de valoración o devengo de trienios; no hay contradicción o incompatibilidad entre los fines, pues en sentido estricto no es fin de una LPGE regular el régimen



de trienios, sino sólo su cuantía y la Ley 37/88 se limita a remitirse al régimen retributivo de la Ley 30/84, dando por buenos sus conceptos y fijando sólo su cuantía como única innovación normativa y al referirse a otro personal como Guardia Civil, Policía Nacional se remite en cuanto a valoración y devengo de trienios “a la normativa aplicable a los funcionarios incluidos en la Ley 30/84”, de lo que ha de deducirse no se produce la derogación tácita pretendida y, en consecuencia, las resoluciones que se recurren son conformes a Derecho.

QUINTO.- No concurren circunstancias determinantes de un especial pronunciamiento en costas, de conformidad con el art. 131 de la Ley de la Jurisdicción.

FALLO

Por todo lo expuesto, la Sala ha decidido:

PRIMERO.- Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por D. “X” contra las resoluciones expresadas en los antecedentes de hecho primero y segundo de esta sentencia, por ser conformes a Derecho.

SEGUNDO.- No hacer especial pronunciamiento en cuanto a costas.

INFORMES, DICTÁMENES Y SENTENCIAS

XII. PERSONAL LABORAL

- XII.1. Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 11 de mayo de 1994, resolviendo discrepancia sobre la fijación de los módulos establecidos en el Convenio Colectivo de personal laboral al servicio de la Junta de Andalucía para abonar los gastos de personal derivados de los conciertos con las Escuelas-hogar para el Curso 1993-1994.
- XII.2. Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 1 de junio de 1994, sobre resolución de discrepancia planteada en relación a la competencia del Delegado Provincial de Salud para la celebración de contratos laborales temporales de la Gerencia Provincial del Servicio Andaluz de Salud.
- XII.3. Informe de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de 8 de junio de 1994, sobre el plazo para el pago de las horas extraordinarias del personal laboral. Procedencia del interés legal por mora.

INFORME DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, DE 11 DE MAYO DE 1994.

* PERSONAL LABORAL

- RESOLVIENDO DISCREPANCIA SOBRE LA FIJACIÓN DE LOS MÓDULOS ESTABLECIDOS EN EL CONVENIO COLECTIVO DEL PERSONAL LABORAL AL SERVICIO DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA PARA ABONAR LOS GASTOS DE PERSONAL DERIVADOS DE LOS CONCIERTOS CON LAS ESCUELAS-HOGAR PARA EL CURSO 1993-1994.

Se ha recibido en esta Intervención General escrito de la Intervención Delegada en la Consejería de Educación y Ciencia al que se acompaña discrepancia formulada por el Director General de Ordenación Educativa y Formación Profesional de la indicada Consejería frente a la nota de reparos de 2 de marzo de 1994 relativa a la fiscalización de la propuesta de documento contable "AD" sobre atención de gastos de funcionamiento y personal contratado de Escuelas-Hogar concertadas, ejercicio 1994, por importe de 793.013.364. pesetas y con cargo a la aplicación presupuestaria 01.18.00.02.00.488.01.32A.0.

De la documentación que se aporta, se deducen los siguientes

ANTECEDENTES

PRIMERO.- En fecha 2 de marzo de 1994, la Interventora Delegada indica, en su nota de reparos, los siguientes motivos como causa:

"1º) El abono de los gastos de personal ha de realizarse en base a las retribuciones que regula el IV Convenio del Personal Laboral al servicio de la Junta de Andalucía, de acuerdo con lo previsto en el apartado b) del artículo décimosegundo de la Orden de 18/12/92 por la que se dan instrucciones para la aplicación del régimen de conciertos con escuelas hogar para el curso 93/94.

2º) No procede la propuesta de "AD" nº 285 por el período Enero-Diciembre 94, ya que el concierto tiene una duración de un curso escolar (curso 93/94) de acuerdo con lo estipulado en la cláusula tercera de los conciertos".

SEGUNDO.- Por su parte, el Director General de Ordenación Educativa y Formación Profesional, no conforme con la nota de reparos, emite informe de disconformidad



con la Intervención Delegada en fecha 18-04-94, registro de salida nº 298.

En el indicado informe, tras un "excursus" sobre la diferente normativa reguladora de este tipo de gastos: Decreto 100/88, de 10 de marzo; Orden de 27 de mayo de 1988; Orden de 19 de febrero de 1991 y Orden de 19 de diciembre de 1991; todo ello, al parecer, con la intención de demostrar que los expedientes vienen tramitándose como el presente sin haberse reparado, manifiesta lo siguiente:

"La Orden de 18 de diciembre de 1992, que se resuelve por la Orden de 14 de julio de 1993, también en su Artículo décimosegundo, establece que "se abonarán los gastos de personal, de acuerdo con los módulos establecidos en el convenio colectivo de personal laboral al servicio de la Junta de Andalucía".

Como se ha venido haciendo desde el comienzo, es decir, desde la Orden de 27 de mayo de 1988, en el concierto se recoge la totalidad que se va a pagar en concepto de personal, hasta este curso no se han reparado los módulos establecidos y firmados a tal efecto con los titulares de las Escuelas Hogar, por lo que no consideramos pertinente el reparo, teniendo en cuenta que esta Consejería de Educación y Ciencia funciona por cursos y en ningún artículo se recoge revisión de los módulos firmados y establecidos, es por lo que disiente del reparo hecho a la propuesta de "AD". Objeto: Concierto Escuela Hogar, de Importe: 793.013.364.- pesetas.

En cuanto al reparo 2º: "no procede la propuesta de AD nº 285, por el período Enero-Diciembre 94, ya que el Concierto tiene una duración de un curso escolar (curso 93/94) de acuerdo con lo estipulado en la cláusula tercera de los conciertos", esta Dirección General ha realizado el "AD" por todo el ejercicio en atención a la Circular 10/1992, de 30 de octubre de 1992, de la Intervención General de la Junta de Andalucía sobre la fiscalización de las transferencias a los centros docentes privados concertados, no obstante, no existe ningún impedimento si así se considera conveniente por parte de esa Intervención Delegada el realizarlo teniendo en cuenta sólo el período Enero-Agosto que es el que corresponde al pago-liquidación del curso 93/94".

TERCERO.- El anterior escrito de discrepancia ha sido objeto de otro de fecha 10-05-1994, como su continuación y aclaración. En él se pone de manifiesto que los módulos que se utilizan para los gastos de personal son siempre los vigentes en el CCPLJA en la fecha de la firma de los conciertos para el curso y que no comparten el criterio de la Intervención Delegada de que deban ser los vigentes para dicho CCPLJA en el momento del pago.

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

CONSIDERACIONES

PRIMERA.- Tras el estudio de la nota de reparos de la Intervención Delegada el escrito de discrepancia del Director General de Ordenación Educativa y Formación Profesional, se desprende que el principal motivo de discrepancia se centra en la fijación

de los módulos establecidos en el Convenio Colectivo de Personal Laboral al Servicio de la Junta de Andalucía (CCPLJA) para abonar los gastos de personal derivados de los Conciertos con las escuelas hogar para el curso 1993-1994.

Como quiera que ambos órganos afirman la aplicación del CCPLJA en los términos del artículo 12 de la Orden de 18-12-92, ya transcrito, la cuestión puede delimitarse, mientras el órgano gestor alega la práctica administrativa y estima que la cuantía que debe abonarse es la vigente en el CCPLJA en el momento de firmar los conciertos; el órgano interventor no se siente vinculado por anteriores actuaciones y estima que la cuantía adecuada es la vigente en dicho CCPLJA en el momento del pago.

SEGUNDA.- El ejercicio de la función interventora sobre cualquier expediente, según opinión reiteradamente manifestada por este Centro Directivo, no vincula para funciones interventoras sucesivas ni siquiera en el supuesto de que aquélla sea ejercida por la misma dependencia de Intervención. Sólomente los actos de intervención de este Centro, cuando resuelvan discrepancias rectificando el criterio de una Intervención dependiente, vincularán a esta última. En consecuencia, la fiscalización favorable de un expediente no implica necesariamente la de otro posterior presentado con similares características.

TERCERA.- La citada Orden de 18.12.1992 dispone, en su artículo noveno, que los conciertos que se acuerden a su amparo tendrán una duración de un año y, en el décimosegundo, al regular el régimen económico, establece que se abonarán los gastos al personal de acuerdo con los módulos establecidos en el C.C.P.L.J.A.

De esta regulación, se pueden extraer las siguientes consecuencias:

- a) Los conciertos no podrán tener una duración superior al año.
- b) Los créditos afectan a dos ejercicios presupuestarios, dada la duración del curso, 1993 y 1994.

En esta situación, la tramitación general de los expedientes de esta naturaleza es la de gastos plurianuales.

No obstante, en este caso sólo se comprometieron los créditos del ejercicio 1993 al tramitarse ante la Intervención Delegada propuestas de AD por importe de este ejercicio con los conciertos del curso 93/94.

Tal tramitación excepcional parece estar justificada en la Circular nº 19/1992, de 30 de octubre, de esta Intervención General, sobre la fiscalización de transferencias a los Centros Docentes privados concertados.

- c) Ni la Orden ni los conciertos formalizados regulan el régimen de pago, ya que, como antes se ha manifestado, sólo regulaban el del gasto.

En consecuencia, una vez formalizados los conciertos, son éstos la referencia principal reguladora de las prestaciones recíprocas. Por ello, si en los conciertos no se estipuló condición alguna de modificación de precios, ya sean revisiones o actualizacio-



nes, ni tampoco la Orden lo exige de forma clara, es opinión de este Centro que pueden fiscalizarse favorablemente los pagos que se propongan siempre que resulten adecuados a la cuantía de los conciertos en su día formalizados y que en su día configuraron el soporte documental de la fiscalización del documento AD del ejercicio 1993.

CUARTA.- En cuanto al segundo motivo de reparo, sobre no procedencia del AD por el período enero-diciembre de 1994, ya que el concierto tiene una duración de un curso escolar (cláusula tercera de los conciertos), ha de tenerse en cuenta lo dispuesto en el punto 3 de la instrucción primera de la Circular nº 19/1992, en la que se establece que “cuando el concierto no se extinga en el curso escolar que finaliza en el año de que se trate, el importe a reflejar en la relación y en el documento contable se referirá a la totalidad del ejercicio. En caso contrario, el importe a reflejar se corresponderá con el período de vigencia del concierto”.

Sobre este segundo motivo de reparo, del escrito de discrepancia se desprende que el Órgano Gestor se conforma con él, por lo que resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 13 del Reglamento de Intervención de la Junta de Andalucía (R.I.J.A.), en el que se establece que en caso de conformidad, resolverá de acuerdo con la nota de reparos.

En consecuencia, este Centro Fiscal, en base a las consideraciones que preceden y de acuerdo con lo establecido en el artículo 13 del R.I.J.A.

RESUELVE

Ratificar la nota de reparos de fecha 2.3.1994 de la Intervención Delegada en la Consejería de Educación al expediente sobre atención de gastos de funcionamiento y personal contratado de Escuelas-Hogar Concertadas Ejercicio 1994, en cuanto al motivo 2º del reparo y rectificarla en cuanto al motivo 1º.

Se recuerda que de no estar conforme con la presente Resolución, el Consejero de Educación y Ciencia podrá trasladar las actuaciones al Consejo de Gobierno, comunicándolo al Consejero de Economía y Hacienda en la forma prevista en el artículo 10 del citado R.I.J.A.

INFORME DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, DE 1 DE JUNIO DE 1994.

* PERSONAL LABORAL.

- SOBRE RESOLUCIÓN DE DISCREPANCIA PLANTEADA EN RELACIÓN A LA COMPETENCIA DEL DELEGADO PROVINCIAL DE SALUD PARA LA CELEBRACIÓN DE CONTRATOS LABORALES TEMPORALES DE LA GERENCIA PROVINCIAL DEL SERVICIO ANDALUZ DE SALUD.

En fecha 29 de abril de 1994 se ha recibido en esta Intervención General escrito de la Intervención Provincial de Córdoba de fecha 25 de abril por el que se remite la discrepancia formulada por la Delegación Provincial de la Consejería de Salud de Córdoba frente al reparo de la Intervención Provincial en relación a la competencia o incompetencia del Delegado Provincial de Salud para la celebración de contratos laborales temporales de la Gerencia Provincial del S.A.S.

De la documentación aportada al expediente se deducen los siguientes

ANTECEDENTES

PRIMERO.- El Decreto 208/1992, de 30 de diciembre, de estructura orgánica básica de la Consejería de Salud y del Servicio Andaluz de Salud, modifica y reordena la estructura hasta entonces vigente de la citada Consejería y del S.A.S. y deroga la normativa anterior que las regulaba. Este Decreto entró en vigor el 31 de diciembre de 1992.

El artículo 1 del citado Decreto 208/1992, en su apartado 5, dispone:

“5. En cada provincia, al frente de la Delegación Provincial de la Consejería de Salud, figurará un Delegado que asume, en el ámbito de su jurisdicción, la representación política y administrativa de la misma, así como las funciones que a los Gerentes Provinciales del Servicio Andaluz de Salud les están atribuidas por el artículo 8º de la Ley 8/1986, de 6 de mayo, del Servicio Andaluz de Salud.”

Así pues, las funciones que hasta el 31/12/92 tenían encomendadas las Gerencias Provinciales del S.A.S., a partir de esa fecha son asumidas por los Delegados Provinciales de la Consejería de Salud.



Por otro lado, la Disposición Transitoria Segunda del citado Decreto 208/1992 dispone:

"Segunda.- Las unidades y puestos de trabajo con nivel orgánico inferior a Dirección General continuarán subsistentes y serán retribuidos con cargo a los mismos créditos presupuestarios, hasta tanto se aprueben las relaciones de puestos de trabajo adaptadas a la estructura orgánica de este Decreto,

Si tales puestos correspondieran a órganos directivos que han quedado suprimidos por este Decreto, ya sean de la estructura de la Consejería de Salud como del Servicio Andaluz de Salud, podrán adscribirse provisionalmente a los órganos directivos que se establecen en este Decreto, de acuerdo con las funciones asignadas en el mismo y hasta tanto se aprueben las nuevas relaciones de puestos de trabajo".

La adecuación de la Relación de Puestos de Trabajo correspondiente a la Consejería de Salud y al Servicio Andaluz de Salud a la estructura orgánica básica de ambos establecida en el citado Decreto 208/1992 se ha realizado por el Decreto 57/1994, de 1 de marzo, que entró en vigor el 30 de abril de 1994.

El mismo Decreto 57/1994, en su Disposición Adicional Primera, dispone:

"Primera. Por las Delegaciones Provinciales de la Consejería de Salud se ejercerán, en su respectivo ámbito territorial, las funciones que, hasta la entrada en vigor del Decreto 208/1992, de 30 de diciembre, correspondían a las Gerencias Provinciales del Servicio Andaluz de Salud".

SEGUNDO.- Por lo que se refiere a las competencias de la Consejería de Salud y del S.A.S., la delegación de las mismas se regula en la Orden de 12 de enero de 1994, por la que se delegan competencias en materia de gestión económica y contratación administrativa.

En lo relativo a las competencias delegadas en los Delegados Provinciales, esta cuestión se regula en el artículo 4 de la citada Orden. En concreto, el artículo 4.a) de la Orden dice:

"Se delegan en los/las Delegado/as Provinciales de la Consejería, en sus respectivos ámbitos territoriales, las siguientes competencias:

a) En materia de gestión del gasto público, la aprobación, compromiso, liquidación y proposición de pago, en relación con los créditos del Servicio 02 (Delegaciones Provinciales, que les hayan sido asignados(...)).

Por otro lado, y en lo que se refiere al personal, la Orden de 24 de marzo de 1988, por la que se delegan competencias en materia de personal (Orden que continúa en vigor), en su artículo 4.e) dispone:

"Se delegan en los Delegados Provinciales en relación con el personal destinado en los Servicios Periféricos las siguientes competencias: (...)

e) El nombramiento de funcionarios interinos así como la contratación del personal laboral temporal, previa autorización de la Consejería de Gobernación, de acuerdo con los sistemas de selección que la misma establezca. (...)

TERCERO.- En fechas 11 y 17 de marzo de 1993 se presentan ante la Intervención Provincial de Córdoba, para su fiscalización, los contratos laborales temporales entre la Delegación-Gerencia de Salud de Córdoba y Dña. "X" y D. "Y", respectivamente.

CUARTO.- En fecha 25 de marzo de 1994 el Interventor Provincial de Córdoba emite Nota de Reparos de los expedientes de los dos contratos de trabajo laborales anteriormente reseñados.

El reparo se funda en los motivos siguientes:

- Que el Ilmo. Sr. Delegado Provincial de Salud no tiene competencia delegada para la formalización de estos contratos de trabajo laborales.
- Que la Intervención Provincial carece de facultades para fiscalizar actos en lo que sea parte interesada la Gerencia Provincial del S.A.S.

QUINTO.- Recibida esta anterior Nota de Reparos, la Delegación Provincial de la Consejería de Salud de Córdoba, en fecha 14 de abril de 1994 presenta escrito por el que formula discrepancia frente al anterior reparo.

Esta discrepancia se funda en los motivos siguientes:

- Desde enero de 1994, todo acto del Gerente Provincial del S.A.S. sujeto a fiscalización está siendo fiscalizado por la Intervención Provincial.
- Desde el 1/1/94, las nóminas del personal de la Gerencia Provincial del S.A.S. están siendo fiscalizadas por la Intervención Provincial.
- No existe diferencia entre las nuevas contrataciones y las que ha venido realizando la Gerencia Provincial del S.A.S. durante 1993 y años anteriores.

SEXTO.- Por escrito de fecha 25 de abril de 1994, la Intervención Provincial eleva a este Centro Directivo la discrepancia anterior, haciendo constar que por esa Intervención no ha sido fiscalizado ningún acto propuesto por el Sr. Gerente Provincial del S.A.S., sino sólo las propuestas por el Sr. Delegado Provincial de Salud.

A los anteriores Antecedentes son de aplicación las siguientes

CONSIDERACIONES

PRIMERA.- La cuestión fundamental que se plantea en el presente caso consiste en determinar si la competencia para celebrar contratos laborales en el ámbito de la



Gerencia Provincial del S.A.S. de Córdoba corresponde al Gerente Provincial del S.A.S. o al Delegado Provincial de la Consejería de Salud.

Una vez precisada la competencia para celebrar tales contratos, será necesario determinar si la competencia para fiscalizarlos corresponde al Interventor Provincial o al Interventor Territorial del S.A.S.

SEGUNDA.- El Decreto 208/1992, de 30 de diciembre, realizó una redistribución de competencias entre la Consejería de Salud y el S.A.S., en virtud del cual se producen las siguientes reestructuraciones de los efectivos de personal:

- Todo el personal de las Gerencias Provinciales del S.A.S., excepto los letrados, pasan a integrarse en la estructura de las respectivas Delegaciones Provinciales de la Consejería de Salud.
- Los letrados del S.A.S. adscritos a las Gerencias Provinciales pasan a los servicios centrales del mismo.
- Determinado personal de los servicios centrales del S.A.S. pasa a integrarse en los servicios centrales de la Consejería de Salud.

Así pues, el Decreto 208/1992 provocó, de hecho, la extinción de las Gerencias Provinciales del S.A.S., pero no la desaparición jurídica de la figura del Gerente Provincial y de las Gerencias Provinciales, que fueron creadas por la Ley 8/1986, de 6 de mayo, del Servicio Andaluz de Salud.

La Ley 4/1992, de 30 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma para 1993, en su estado de gastos, en lo que se refiere al S.A.S. (sección 17.31), otorga crédito a las Gerencias Provinciales (servicio 02), en diferentes capítulos del gasto presupuestario. Ello es lógico, dado que la elaboración y aprobación de la Ley es anterior a la entrada en vigor del Decreto 208/1992 y, por tanto, el estado de gastos del Presupuesto de 1993 no contempla la nueva estructura orgánica de la Consejería de Salud y del S.A.S.

La modificación de la Relación de Puestos de Trabajo (R.P.T.) de la Consejería de Salud y del S.A.S. derivado del nuevo marco organizativo establecido por el Decreto 208/1992, ha tenido lugar con el Decreto 57/1994, de 1 de marzo, que entró en vigor el 30/4/94.

No obstante lo anterior, ya la Ley 9/1993, de 30 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para 1994, en el estado de gastos, en lo referente al S.A.S. (sección 17.31), no prevé crédito alguno en el Servicio 02 ("Gerencias Provinciales"), en ninguno de los Programas Presupuestarios, para gastos de personal (Capítulo I).

TERCERA.- En virtud del Decreto 208/1992, que entra en vigor el día 31/12/92, los Delegados Provinciales de la Consejería de Salud asumen las funciones que la Ley 8/1986 atribuía a los Gerentes Provinciales del S.A.S.

Podría discutirse si esta asunción de funciones por parte de los Delegados Provin-

ciales de Salud es automática a la entrada en vigor del Decreto, o es necesaria la correspondiente adecuación de los créditos presupuestarios y, además, tratándose de materia de personal, si es necesaria también la previa modificación de la R.P.T. que exige el Decreto.

Sin embargo, esta cuestión queda resuelta por el hecho de que los Gerentes Provinciales del S.A.S. no tenían asumida, ni como propia ni delegada, la competencia para la contratación de personal laboral.

Además de ello, a partir del 1/1/94, con la entrada en vigor de la nueva Ley del Presupuesto, no existe consignación presupuestaria de créditos en las Gerencias Provinciales del S.A.S., con lo que difícilmente los Gerentes Provinciales del S.A.S. podrán realizar actuación alguna que implique un gasto imputable al Capítulo I del Presupuesto, como supone la contratación de personal laboral.

En conclusión, la contratación de personal laboral de las Gerencias Provinciales del S.A.S. celebrada antes de la entrada en vigor de la nueva R.P.T. de la Consejería de Salud y del S.A.S. y con la vigencia de la Ley de Presupuestos de 1994, en ningún caso será competencia del Gerente Provincial del S.A.S.

CUARTA.- Una vez aclarado que los Gerentes Provinciales del S.A.S. no son los competentes para la contratación de personal de la Gerencia Provincial del S.A.S. (cuando éstas aún disponían de personal adscrito), es preciso determinar a quién está atribuida esta facultad.

La Orden de la Consejería de Salud de 24 de marzo de 1988, por la que se delegan competencias en materia de personal, en su artículo 4, apartado e), delega en los Delegados Provinciales de la Consejería de Salud “en relación con el personal destinado en los Servicios Periféricos” las competencias de “contratación del personal laboral temporal, previa autorización de la Consejería de Gobernación, de acuerdo con los sistemas de selección que la misma establezca”.

Así pues, mientras que los Gerentes Provinciales del S.A.S. no disponían de competencias para la celebración de contratos laborales del personal de las Gerencias Provinciales, los Delegados Provinciales de Salud si disponían, por delegación, de esta competencia para la contratación de personal laboral en sus Delegaciones.

El Decreto 208/1992, de 30 de diciembre, dispone en su artículo 1.5 que los Delegados Provinciales de la Consejería de Salud asumirán las funciones atribuidas a los Gerentes Provinciales del S.A.S.

Al no tener atribuida los Gerentes Provinciales del S.A.S. la competencia para la celebración de contratos laborales del personal de la respectiva Gerencia Provincial del S.A.S., esta función no puede ser asumida por los Delegados Provinciales de Salud tras la entrada en vigor del Decreto 208/1992.

Ahora bien, como examinábamos anteriormente, la Ley del Presupuesto de la Comunidad para 1994 no realiza consignación de créditos a las Gerencias Provinciales del S.A.S. para gastos de personal (Capítulo I), sino que todos los gastos de personal,



tanto de las Delegaciones Provinciales de Salud como de las Gerencias Provinciales del S.A.S. (que aún tenían personal asignado, ya que no se había producido las modificaciones en su R.P.T.), se imputan a la Sección 17 (Consejería de Salud), Servicio 02, (Delegaciones Provinciales).

Además de ello, la Orden de la Consejería de Salud de 12 de enero de 1994, por la que se delegan competencias en materia de gestión económica y contratación administrativa, que entró en vigor el 21/1/94, dispone en su artículo 4.a), que se delegan “en los Delegados/as Provinciales de la Consejería, en sus respectivos ámbitos territoriales”, en materia de gestión del gasto Público, las competencias de “aprobación, compromiso, liquidación y proposición de pago, en relación con los créditos del Servicio 02 (Delegaciones Provinciales), que les hayan sido asignados”.

Esta Orden de 12/1/94 deja vigente la Orden de 24/3/88 sobre delegación de competencias en materia de personal, que como veíamos anteriormente, en su artículo 4.e) atribuye a los Delegados Provinciales de Salud la competencia para “la contratación de personal laboral temporal”.

Del juego de toda esta normativa, tras la entrada en vigor de la Ley del Presupuesto para 1994, hay que concluir que, aún antes de la modificación de la R.P.T. de la Consejería de Salud y del S.A.S. (que deja a las Gerencias Provinciales del S.A.S. sin personal adscrito), la competencia para la celebración de contratos laborales temporales del personal de la Gerencia Provincial del S.A.S. corresponde al Delegado Provincial de la Consejería de Salud. Y no en consecuencia, el órgano competente para celebrar los contratos laborales temporales con Dña. “X” y D. “Y” para los servicios de la Gerencia Provincial del S.A.S. de Córdoba es el Ilmo. Sr. Delegado Provincial de la Consejería de Salud de Córdoba.

QUINTA.- Cuestión distinta es que, no obstante coincidir en la misma persona los cargos de Delegado Provincial de Salud y de Gerente Provincial del S.A.S., deba exigirse claridad en la determinación del órgano que realiza cada acto administrativo.

En efecto, los contratos objeto del presente expediente aparecen firmados por el “Delegado-Gerente”, en nombre de la “Delegación-Gerencia de Salud en Córdoba”. Pero es preciso señalar que no existe una “Delegación-Gerencia de Salud”, sino una Delegación Provincial de Salud y una Gerencia Provincial del Servicio Andaluz de Salud. Y no existe la figura del “Delegado-Gerente”, aunque sea la misma persona la que ocupa los cargos de Delegado Provincial de Salud y de Gerente Provincial de Salud, que los ostenta por nombramientos diferentes.

En consecuencia, en todo acto o contrato realizado por el Delegado de Salud de Córdoba deberá especificarse expresamente si lo hace en calidad de tal, o si lo hace en su condición de Gerente Provincial del S.A.S., de conformidad con la naturaleza reguladora y, en particular, con la consignación de créditos presupuestarios.

SEXTA.- Una vez determinada la competencia del Delegado Provincial de Salud para la celebración de estos contratos, es preciso determinar cuál será la Intervención competente para fiscalizarlos.

De conformidad con las reglas generales de distribución de competencias de fiscalización entre las Intervenciones Provinciales de la Consejería de Economía y Hacienda y las Intervenciones Provinciales del S.A.S., y en virtud de las Instrucciones dictadas por esta Intervención General en fecha 18 de enero de 1994 como consecuencia de la nueva estructura derivada del Decreto 208/1992, de las dotaciones de la Ley del Presupuesto de 1994 y de la Orden de 12/1/94, será competente para la fiscalización de los contratos laborales temporales de la Gerencia Provincial del S.A.S. de Córdoba a celebrar por la Delegación Provincial de Salud de Córdoba, la Intervención Provincial de la Delegación Provincial de la Consejería de Economía y Hacienda de Córdoba.

SÉPTIMA.- En resumen, pueden extraerse las conclusiones siguientes:

1º) Es competente para la celebración de los dos contratos laborales temporales para la Gerencia Provincial del S.A.S. de Córdoba con Dña. "X" y D. "Y" el Ilmo. Sr. Delegado Provincial de la Consejería de Salud de Córdoba.

2º) La competencia para fiscalizar los mencionados contratos corresponde a la Intervención Provincial de la Delegación de Economía y Hacienda de Córdoba.

OCTAVA.- Como cuestión incidental que no ha sido objeto, ni del reparo de la Intervención Provincial actuante, ni tampoco de la discrepancia formulada, pero que es necesario abordar por su posible trascendencia para el gasto público de que se trata, nos encontramos con que, según la documentación que obra en poder de esta Intervención General, uno de los contratos laborales que fue sometido a fiscalización ya se encuentra suscrito por las dos partes intervinientes; en concreto, se trata del contrato formalizado el día 1/3/94 entre el "Delegado-Gerente" y Dña. "X". Ello puede suponer la asunción por parte de la Administración de un compromiso de gasto que, al parecer, no ha sido objeto del preceptivo trámite de fiscalización previa y, por ende, la necesidad de convalidar el referido gasto en caso de que se compruebe su efectiva realización.

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

RESUELVE

Rectificar la nota de reparos de la Intervención Provincial de la Delegación de Economía y Hacienda de Córdoba de fecha 25/3/94, y declarar que el órgano competente para celebrar los dos contratos de personal laboral temporal objeto del presente informe es el Ilmo. Sr. Delegado Provincial de la Consejería de Salud de Córdoba, y el órgano competente para fiscalizar tales contratos es la Intervención Provincial de la Delegación de Economía y Hacienda de Córdoba. Todo ello, sin perjuicio del reparo de convalidación que pudiera proceder, en su caso, a la vista de las manifestaciones contenidas en la Consideración Séptima de la presente Resolución.

INFORME DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, DE 8 DE JUNIO DE 1994.

* PERSONAL LABORAL

– SOBRE EL PLAZO PARA EL PAGO DE LAS HORAS EXTRAORDINARIAS DEL PERSONAL LABORAL. PROCEDENCIA DEL INTERÉS LEGAL POR MORA.

En relación con su escrito nº 3032, en el que formula consulta sobre el criterio a seguir para determinar la fecha a partir de la cual se devengan intereses legales por mora a causa del retraso en el pago de horas extraordinarias al personal laboral, este Centro Fiscal informa lo siguiente:

El Estatuto de los Trabajadores, en su artículo 4.2.f) reconoce el derecho de los trabajadores a la percepción puntual de la remuneración pactada o legalmente establecida. El artículo 29.1 de dicho Cuerpo Legal regula el pago del salario y dispone que éste se efectuará en el lugar y tiempo convenido o conforme a los usos y costumbres; asimismo establece que el período de tiempo para el abono de las retribuciones periódicas y regulares no podrá exceder de un mes. Finalmente el apartado 3 de dicho artículo determina que el interés por mora en el pago del salario sera el 10% de lo adeudado.

Del examen de los preceptos antes citados se concluye que aquellos conceptos retributivos ordinarios que el trabajador devenga repetidamente todos los meses como consecuencia del tracto sucesivo de la relación laboral deben ser abonados como máximo el día 1 del mes siguiente.

Aún cuando el vigente Convenio Colectivo para el personal laboral de la Junta de Andalucía no establece explícitamente fecha de pago para cada uno de los conceptos retributivos, asume tácitamente el expresado criterio de la post-remuneración mensual para las retribuciones ordinarias, ya que éstas vienen determinadas en Convenio por su importe mensual. De hecho así lo vienen haciendo las Habilitaciones encargadas de la gestión y pago de las nóminas.

La retribución por horas extraordinarias no tiene carácter periódico ni regular. Y ello por su propia naturaleza excepcional y por lo dispuesto en el artículo 55 del Convenio Colectivo que prohíbe la realización de tales horas salvo los casos de fuerza mayor y horas estructurales. En consecuencia su fecha de pago vendrá determinada, conforme al artículo 29.1 del Estatuto de los Trabajadores, por los usos y costumbres.

Es obvio que en las Administraciones Públicas la gestión del gasto ha de some-



terse a procedimientos reglados, por lo que tales usos están condicionados y adaptados a las normas jurídico-financieras que lo regulan.

En concreto en la Junta de Andalucía son de aplicación los siguientes preceptos:

El Reglamento General de Tesorería y Ordenación de Pagos en sus artículos 47 y 49.

Artículo 47.- Medio Documental de Pago.

El pago de haberes a cargo de la Tesorería General de la Junta de Andalucía se verificará en virtud de nómina a través de cualquiera de los procedimientos a que se refiere el artículo 5, párrafo 2.a) de este Reglamento.

Artículo 49.- Plazo de Remisión.

1. Los libramientos para el pago de retribuciones al personal de la Comunidad Autónoma de Andalucía, deberán encontrarse en la Dirección General de Tesorería, con quince días de antelación, como mínimo, a la fecha en que deba efectuarse el pago.

2. Sus importes deberán ser transferidos a las cuentas de Habilitación de personal con cinco días de anticipación al correspondiente vencimiento, si se tratase de retribuciones con vencimiento a fecha fija.

La Orden de 3 de noviembre de 1982, sobre confección de nóminas de retribuciones de los funcionarios de la Junta, cuyo punto 7 establece: Las nóminas se cerrarán el día 5 de cada mes y se cursarán por las habilitaciones respectivas acompañadas de los mandamientos de pago a la Intervención General debiendo estar en poder de este Centro antes del día 10. La referencia a la Intervención General hay que entenderla sustituida en la actualidad por las Intervenciones Delegadas y Territoriales.

De conformidad con las normas antes citadas, las horas realizadas en el curso de un mes determinado se incluirían en principio en la nómina del mes siguiente.

No obstante, hay que tener en cuenta que el órgano gestor, previamente a la inclusión en nómina, ha de dar cumplimiento al trámite establecido en la Orden del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social de 1 de marzo de 1983, sobre cotización adicional por horas extraordinarias a la Seguridad Social, trámite que consiste en la notificación a los representantes del personal y a la Dirección Provincial de Trabajo de las horas estructurales realizadas en el mes.

Por otra parte, en muchos casos la dispersión de los centros de trabajo dependiente de una misma Habilitación hace prácticamente imposible que ésta pueda tener en su poder con antelación suficiente la documentación necesaria para incluir las horas extraordinarias del mes anterior en la nómina del mes siguiente antes del día 5.

Lo expuesto anteriormente nos lleva a la conclusión de que la necesidad de cumplir los diversos trámites necesarios para el pago de las horas extraordinarias

impiden en la mayoría de los casos que éstas puedan incluirse en la nómina del mes siguiente al de su realización.

Como por otra parte el trabajador tiene derecho a la percepción puntual de su remuneración, deben evitarse los retrasos injustificados, como el que se ha producido en el caso consultado, por lo que, a falta de una mención expresa en el Convenio Colectivo, un uso racional, que respeta el debido equilibrio de intereses entre la Administración y los trabajadores a su servicio, sería incluirlas en la nómina del segundo mes siguiente a su realización, por lo que la fecha de pago de esta nómina sería la que habría que tener en cuenta para determinar el inicio de los intereses de demora en los casos de retraso injustificado y culpable.

En todo caso la Resolución del Órgano Gestor reconociendo tales intereses deberá venir acompañada del detalle de la liquidación de los mismos o incluir en su texto tal liquidación detallada.

INFORMES, DICTÁMENES Y SENTENCIAS

XIII. PRESUPUESTOS

XIII.1. Sentencia del Tribunal Constitucional, de 18 de abril de 1994, en relación con el artículo 46.1 de la Ley Foral de 29 de diciembre de 1984, que aprueba los Presupuestos Generales de Navarra para 1985.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, DE 18 DE ABRIL DE 1994

* PRESUPUESTOS.

- EN RELACIÓN CON EL ART. 46.1 DE LA LEY FORAL, DE 29 DE DICIEMBRE DE 1984, QUE APRUEBA LOS PRESUPUESTOS GENERALES DE NAVARRA PARA 1985.

Pleno. Sentencia 116/1994, de 18 de abril de 1994. Cuestiones de inconstitucionalidad 804/1987, 171/1989, 2.603/1989, 428/1991, 840/1991, 1.389/1991, 1.877/1991, 189/1992, 193/1992, 194/1992 y 195/1992 (acumuladas). En relación con el art. 46.1 de la Ley Foral, de 29 de diciembre de 1984, que aprueba los Presupuestos Generales de Navarra para 1985. Votos particulares.

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer, Presidente; don Luis López Guerra, don Fernando García-Mon y González-Regueral, don Carlos de la Vega Benayas, don Eugenio Díaz Eimil, don Álvaro Rodríguez Bereijo, don Vicente Gimeno Sendra, don José Gabaldón López, don Rafael de Mendizábal Allende, don Julio Diego González Campos, don Pedro Cruz Villalón y don Carles Viver Pi-Sunyer, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En las cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas núms. 804/87, 171/89, 2.603/89, 428/91, 840/91, 1.389/91, 1.877/91, 189/92, 193/92, 194/92 y 195/92, planteadas por la Sala de lo contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra, en relación con el art. 46.1 de la Ley Foral, de 29 de diciembre de 1984, que aprueba los Presupuestos Generales de Navarra para 1985, por vulneración del art. 134.7 C.E. Han intervenido en el proceso el Fiscal General del Estado, el Abogado del Estado, el Letrado de la Comunidad Foral de Navarra y el Letrado del Parlamento de Navarra. Ha sido Ponente el Magistrado don Carles Viver Pi-Sunyer, quien expresa el parecer del Tribunal.

I. Antecedentes

1. a) El 12 de junio de 1987 tuvo entrada en este Tribunal escrito del Presidente de la Audiencia Territorial de Pamplona remitiendo testimonio de los autos del recurso



contencioso-administrativo núm. 421/86 y del Auto, de fecha 19 de mayo de 1987, dictado en dicho procedimiento por el que se acordaba plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 46.1 de la Ley Foral del Parlamento de Navarra, de 29 de diciembre de 1984, que aprobaba los Presupuestos Generales de dicha Comunidad para 1985, en cuanto modificaba la bonificación en la Contribución Territorial Urbana de las viviendas de protección oficial, por posible infracción del art. 134.7 C.E.

b) Del Auto de planteamiento de la cuestión y de las actuaciones remitidas se desprenden los siguientes antecedentes:

El art. 11.1 d) del Acuerdo Foral, de 9 de diciembre de 1977, que contenía las normas para la exacción de la Contribución Territorial Urbana, dispuso que las viviendas de protección oficial gozaban de una reducción del 90 por 100 de la base imponible durante veinte años. Esas normas fueron derogadas por Acuerdo del Parlamento Foral, de 24 de mayo de 1982, que entró en vigor el 22 de junio de 1982, en cuyo art. 19 se estableció una bonificación del 50 por 100 de la base imponible durante cinco años; no obstante, la Disposición transitoria segunda a) respetaba, hasta completar el plazo por el que fueron otorgadas, las reducciones y bonificaciones recogidas en el art. 11 del Acuerdo de 9 de diciembre de 1977. Con posterioridad, el art. 46.1 de la Ley Foral, de 29 de diciembre de 1984, que aprobaba los Presupuestos Generales de Navarra para 1985, dispuso que, con efectos de 1 de enero de 1985, las reducciones y bonificaciones temporales a que se refería la Disposición transitoria segunda de la Norma para la exacción de la Contribución Territorial Urbana, de 24 de mayo de 1982, relativas a las viviendas de protección oficial quedaban transformadas en bonificaciones del 50 por 100 de la base imponible hasta completar el plazo por el que fueron otorgadas.

Mediante escrito de 5 de abril de 1984, don Francisco Javier Tornos Lacasa, actuando en nombre y representación de la Comunidad de Propietarios de la casa núm. 16 de la calle Canal de Pamplona, solicitó al Ayuntamiento de esa ciudad la aplicación de la exención de la Contribución Territorial Urbana. Por Acuerdo de 25 de abril de 1984, la Comisión Permanente concedió una bonificación del 60 por 100 por plazo de cinco años. Contra dicho Acuerdo se interpuso recurso de reposición que fue desestimado por la Comisión Permanente en sesión celebrada el 13 de junio de 1984.

Contra los citados Acuerdos se interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Administrativo de Navarra que fue desestimado por Resolución de 10 de enero de 1986; considera el órgano mencionado que la legislación aplicable para concretar los beneficios fiscales aplicables debe determinarse en función de la fecha de calificación definitiva como vivienda de protección oficial; en el supuesto contemplado, la calificación definitiva fue otorgada el 28 de octubre de 1982, cuando ya estaba en vigor la Norma de 24 de mayo de 1982, que establecía una bonificación del 50 por 100 de la base imponible durante cinco años; en cualquier caso, tampoco sería estimable la pretensión del recurrente que solicitaba una bonificación del 90 por 100 durante veinte años, porque a ellos se opondría el art. 46 de la Ley de Presupuestos de Navarra de 29 de diciembre de 1984.

La citada Comunidad de Propietarios interpuso, contra la citada Resolución de 10 de enero de 1986, recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Pamplona. Tramitado el procedimiento con

intervención de la Comunidad de Propietarios citada, de la Comunidad Foral de Navarra y del Ayuntamiento de Pamplona, se señaló para votación y fallo el día 23 de abril de 1987. El 28 de abril la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Pamplona dictó providencia en la que, al amparo del art. 35 LOTC, concedía a las partes y al Ministerio Fiscal un plazo común de diez días para que alegasen sobre la pertinencia de plantear la cuestión de inconstitucionalidad del art. 46.1 de la Ley Foral, de 29 de diciembre de 1984, en relación con el art. 134.7 C.E.

En el trámite concedido, el Fiscal y la Comunidad recurrente consideraron procedente el planteamiento de la cuestión. Por su parte, el Letrado de la Comunidad Foral consideró que no había lugar al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad; a su juicio, la razón de ser del art. 134.7 C.E., que identifica en la especial tramitación de las Leyes de Presupuestos en el Congreso de los Diputados, no podía apreciarse con relación a la Ley de Presupuestos de Navarra, ya que los arts. 148 a 150 del Reglamento del Parlamento de Navarra remiten el estudio y aprobación de los Presupuestos Generales de Navarra al procedimiento legislativo ordinario y no contienen limitación alguna que hurte a los parlamentarios un debate sereno sobre la materia tributaria; por ello, el art. 134.7 C.E. carece de significación respecto de las Leyes Forales de Presupuestos de Navarra y, en consecuencia, estas últimas pueden contener modificaciones tributarias no previstas en leyes forales ordinarias.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo dictó el Auto de planteamiento de la cuestión el día 19 de mayo de 1987. En él, tras fijar el objeto del recurso y exponer la normativa aplicable, se remite a la jurisprudencia de la Sala según la cual las bonificaciones en la Contribución Territorial Urbana de las viviendas de protección oficial se derivan directamente de la legislación especial y quedan anudadas a la calificación provisional, sin perjuicio de que su efectividad requiera la calificación definitiva; como en el presente caso la cédula de calificación provisional fue concedida el 17 de septiembre de 1981 y la cédula de calificación definitiva lo fue el 28 de octubre de 1982, adquiere trascendencia el art. 46.1 de la Ley Foral, de 29 de diciembre de 1984, cuya aplicación supondría la reducción de la bonificación, a partir de 1 de enero de 1985, del 90 al 50 por 100; la citada reducción supone una modificación en la Contribución Territorial Urbana, realizada en una Ley de Presupuestos, y no prevista en las normas sustantivas reguladoras de ese impuesto, por lo que el citado art. 46.1 podría ser inconstitucional por vulnerar el art. 134.7 C.E.

c) Por providencia, de 17 de junio de 1987, la Sección Segunda del Pleno de este Tribunal acordó admitir a trámite la cuestión planteada, dar traslado de las actuaciones, conforme al art. 37.2 LOTC al Congreso de los Diputados y al Senado, así como al Gobierno y al Parlamento de Navarra, por conducto de sus respectivos Presidentes, al Gobierno de la Nación y al Fiscal General del Estado, para que en el plazo de quince días pudieran personarse en el procedimiento y formular alegaciones, así como publicar la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado» y en el de Navarra. La cuestión se tramitó con el número 804/87.

d) El 8 de julio de 1987 la Mesa del Congreso de los Diputados acordó comunicar al Tribunal Constitucional que, aún cuando el Congreso no se personase en el procedimiento ni formulase alegaciones, ponía a disposición del Tribunal las actuaciones de la Cámara que pudiera precisar. Mediante escrito registrado en este Tribunal el día 20



de julio, el Senado, por medio de su Presidente, se personó en el procedimiento y ofreció su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

e) El Fiscal General del Estado formuló sus alegaciones mediante escrito registrado el 6 de julio de 1987. Tras exponer los antecedentes del caso, y antes de considerar el fondo de lo planteado, examinó si la cuestión reunía los requisitos procesales exigibles. Se refirió, en primer lugar, al trámite de audiencia previsto en el art. 35.2 LOTC calificado como requisito de todo punto inexcusable (ATC 875/1985); en el presente caso, una de las partes, la Comunidad Foral de Navarra de la que procedía el precepto cuestionado, no fue oída por la Audiencia; aunque formuló sus alegaciones a tiempo, la Sala al dictar el Auto declaró que no las había presentado; por lo tanto la cuestión está deficientemente planteada y es inadmisibles según el art. 37.1 LOTC, por lo que procede su desestimación. En segundo lugar, el precepto cuestionado no era aplicable al caso planteado; se trataba de una ley inexistente al tiempo de formularse la petición inicial – la de concesión de la bonificación- y al de resolver sobre esta petición el Ayuntamiento; lo que tenía que resolverse en el proceso contencioso era si se aplicaba la Norma de 1977 o la de 1982, según dependiera la bonificación de la calificación provisional o de la definitiva; el precepto cuestionado sólo podía tener trascendencia si se optaba por la solución postulada por los recurrentes, esto es, que procedía la bonificación del 90 por 100 por aplicación de aquel artículo, pero ningún papel jugaba en la decisión del recurso; el Auto de planteamiento de la cuestión parte de la idea de que los interesados reclamarían contra la reducción permitida por la Ley de Presupuestos, por lo que podía pensarse que el planteamiento de la cuestión era anticipado; pero mientras no se impugnase la reducción dispuesta por la Ley de Presupuestos había que entender que la cuestión se había planteado de forma abstracta, lo que dio lugar a su inadmisibilidad. A la vista de las conclusiones expuestas, consideró el Fiscal que no era posible entrar en el examen de fondo de la cuestión planteada; sólo si el planteamiento de la cuestión era el procesalmente correcto podría analizarse si el precepto incumplía lo preceptuado en la Constitución; habría que determinar entonces, si el precepto constitucional invocado era aplicable sólo a los presupuestos generales del Estado, o si se aplicaba, también, a los Presupuestos de la Comunidad Foral, así como la incidencia del art. 133 C.E. y de la jurisprudencia de este Tribunal, especialmente de las SSTC 27/1981, 6/1983 y 65/1987; son estos los problemas que surgirían, en su caso, en un nuevo planteamiento de inconstitucionalidad, pero que no podían considerarse en la presente cuestión. Concluyó su escrito solicitando que se tuviese la presente cuestión de inconstitucionalidad como planteada defectuosamente y así se declarase, sin entrar a examinar su fondo.

f) El Abogado del Estado formuló sus alegaciones por escrito de 10 de julio de 1987. Tras exponer los antecedentes, observó que en este caso era innecesario aplicar el precepto cuestionado y, por ende, plantear su inconstitucionalidad; por la propia naturaleza de las bonificaciones, que no tienen una existencia abstracta, sino que son uno más de los elementos de la relación jurídica tributaria, el derecho a su disfrute sólo nació cuando se realizó el hecho imponible del impuesto, es decir, cuando concluyó la construcción, debiendo en consecuencia aplicarse la normativa entonces vigente, lo que excluye la aplicación del precepto cuestionado. Con relación al fondo del asunto, entendió el Abogado del Estado que los límites materiales que el art. 134 C.E. impone a la Ley de Presupuestos del Estado son aplicables a Navarra y al resto de las Comunidades Autónomas; adujo, en este sentido, las similitudes de las normas que aprueban los Presupuestos del Estado y de las Comunidades Autónomas, existiendo

una identidad de naturaleza, contenido y finalidad que justifica la aplicación de criterios comunes; la aplicación de las limitaciones del art. 134.7 C.E. es, además, una consecuencia del principio de unidad que fundamenta, junto al de autonomía, la estructuración institucional del Estado y exige la vigencia de principios de integración que garanticen la homogeneidad básica del conjunto, sobre todo del espacio político constitucional y económico; uno de los sectores en los que es exigible una homogeneidad básica, apoyada en principios comunes, es el atinente al ámbito presupuestario que se regula en sus líneas esenciales en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas; es irrelevante a este respecto que la limitación contenida en el art. 134.7 C.E. no figure en el art. 21 de la L.O.F.C.A. porque el principio de legalidad tributaria es idéntico en todo el Estado y, si forma parte de su contenido la prohibición del art. 134.7 C.E., es claro que ese mandato afecta por igual a todas las leyes presupuestarias autonómicas. Una vez admitido que el art. 134.7 C.E. se aplica a las leyes de presupuestos de las Comunidades Autónomas, analizó los reparos expuestos por la Sala; de las SSTC 27/1981 y 6/1983 dedujo, de una parte, que no eran aspectos que formasen parte de la esencial configuración del tributo los que se refieran a la supresión o reducción de bonificaciones y, de otra, que las variaciones impositivas que no afecten a los aspectos esenciales del tributo, por suponer meras adaptaciones circunstanciales del mismo, aunque no aparezcan previstos en la Ley tributaria sustantiva, pueden contenerse en las leyes de presupuestos; la alteración controvertida, que supone reducir la bonificación en la base imponible del 90 al 50 por 100, es una modificación de un beneficio ya establecido que afecta a los elementos de determinación de la base liquidable pero no altera ninguno de los aspectos que forman parte de su configuración esencial; se trata por lo tanto de una mera adaptación o adecuación de uno de los aspectos no esenciales del impuesto que por ello no infringe lo dispuesto en el art. 134.7 C.E. Concluyó su escrito solicitando se dictase Sentencia por la que se declarase la constitucionalidad de la norma cuestionada.

g) El Gobierno de Navarra presentó sus alegaciones mediante escrito registrado el día 14 de julio de 1987. Tras ratificarse en sus escritos presentados en el proceso contencioso-administrativo en el que se había planteado la cuestión, pasó a fundamentar la improcedencia de la cuestión planteada; entiende, en este sentido, que el precepto cuestionado es mero trasunto de la legislación estatal constituida por la Disposición transitoria segunda del Real Decreto-ley 11/1978, de 20 de julio, que fue declarado constitucional por la STC 6/1983; destaca de esta Sentencia que la reserva de ley comprende el establecimiento de exenciones y bonificaciones «pero no cualquier otra regulación de ellas ni la supresión de las exenciones o su reducción o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de elementos esenciales del Tributo» (fundamento jurídico 7º); interpretado el art. 134.7 C.E. en conexión con el art. 133 resulta que la limitación contenida en el art. 134.7 ha de referirse estrictamente al ámbito de la reserva de ley en materia tributaria tal y como resulta acotado por la citada Sentencia, de manera que el citado art. 134.7 prohíbe sólo la modificación de los elementos que se comprendan dentro de la reserva de ley; la finalidad del art. 134.7 es la de preservar el principio de reserva de ley en su grado máximo, pero referido sólo a los elementos del tributo sujetos a reserva de ley. Sostiene, además, el Gobierno de Navarra que el precepto constitucional invocado no es aplicable a los presupuestos de la Comunidad Foral, invocando también la doctrina constitucional sobre las leyes de presupuestos establecida en la STC 65/1987. En el presente caso, la Ley cuestionada ha modificado un elemento no afectado por la reserva de ley, como es la reducción de



una bonificación tributaria, por lo que no resulta de aplicación el art. 134.7 C.E. Consideró el representante del Gobierno de Navarra que faltaban los requisitos para el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad porque el fallo no dependía de la validez de la ley cuestionada; adujo a tal efecto, en primer lugar, que la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Pamplona entendió en Sentencias anteriores que era aplicable en Navarra la legislación estatal en materia de viviendas de protección oficial y, tratándose de un texto único, son aplicables también en Navarra las bonificaciones tributarias establecidas en dicha legislación; la aplicación de esa doctrina de la Sala impedía el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad porque el fallo derivaría de la aplicación de la legislación estatal en materia de viviendas de protección oficial; hay que tener en cuenta, en segundo lugar, que la Ley cuestionada sustituye al Acuerdo de la Diputación Foral de 9 de diciembre de 1977, que carece de rango de ley y es preconstitucional, por lo que no puede aplicarse al art. 134.7 C.E. que se refiere a una «ley tributaria sustantiva», requisito que no concurre, y de otro sólo puede referirse a leyes dictadas con posterioridad a la Constitución, condición que tampoco concurre. Concluyó solicitando que se declarase la plena constitucionalidad del art. 46.1 de la Ley del Parlamento Foral, de 29 de diciembre de 1984, de Presupuestos para 1985.

h) El Parlamento de Navarra formuló sus alegaciones mediante escrito registrado en este Tribunal el día 14 de julio de 1987. Comenzó sus alegatos poniendo de manifiesto que mediante el planteamiento de esta cuestión de inconstitucionalidad se pretendía volver sobre un asunto cuyo fondo ya fue resuelto respecto de un recepto estatal idéntico en las SSTC 6/1983, 41/1983 y 81/1983, atacándose ahora la norma cuestionada sobre la base de su inconstitucionalidad formal. Entrando en el examen de la cuestión suscitada, admitió que el contenido esencial de los preceptos constitucionales referidos a los tributos del Estado era aplicable, en principio y sin perjuicio de la Disposición adicional primera de la Constitución y de la L.O.R.A.F.N.A., a los tributos propios de Navarra; invocó a continuación el art. 133.3 C.E. y la STC 6/1983, fundamento jurídico 6º, según el cual la reserva de ley se limita a la creación de tributos y a su esencial configuración dentro de la cual puede situarse el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, pero no su supresión o reducción porque esto último no constituye alteración de elementos esenciales del tributo; de ahí deduce que la reducción de los beneficios fiscales establecidos con anterioridad, operada por la norma ahora cuestionada, pudo llevarse a cabo con una norma de rango reglamentario no afectada por el art. 134.7 C.E., sin que pueda incurrir en inconstitucionalidad por el solo hecho de formularse en una Ley de Presupuestos. La anterior conclusión se ve confirmada por la doctrina sentada en la STC 27/1981; al no constituir la reducción cuestionada alteración de un elemento esencial de la Contribución, puede concluirse que no se trata de una modificación que requiera estar prevista en la Ley tributaria sustantiva. Concluyó su escrito solicitando que se declarase la plena conformidad con la Constitución del art. 46.1 de la Ley Foral 21/1984, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de Navarra para 1985.

2. a) El 26 de enero de 1989 quedó registrado en este Tribunal escrito del Presidente de la Audiencia Territorial de Pamplona remitiendo testimonio de los Autos del recurso contencioso-administrativo núm. 940/86 y del Auto, de 5 de enero de 1989, recaído en dicho procedimiento, por el que se acordaba plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 46.1 de la Ley Foral del Parlamento de Navarra, de 29 de diciembre de 1984, que aprobaba los Presupuestos Generales para 1985, en

cuanto modifica la bonificación en la Contribución Territorial Urbana de las viviendas de protección oficial, por posible vulneración del art. 134.7 C.E.

b) Del Auto de planteamiento de la cuestión y de las actuaciones remitidas se desprenden los siguientes antecedentes:

La Comisión Municipal Permanente del Ayuntamiento de Pamplona, en sesión celebrada el día 6 de febrero de 1985, acordó conceder a la «Agrupación de Viviendas Lagunak», para 21 viviendas y locales comerciales construidas en la calle Pedro Primero, núm. 11, acogidas al régimen de viviendas de protección oficial, la bonificación por Contribución Territorial Urbana del 50 por 100 de la base imponible por un plazo de cinco años y desestimar la petición de bonificación del 90 por 100 formulada por la citada Agrupación. Interpuesto recurso de reposición, fue desestimado por Acuerdo de 3 de abril de 1985. Contra los Acuerdos citados se interpuso recurso de alzada, en el que recayó Resolución del Tribunal Administrativo de Navarra, de 18 de junio de 1986, por la que se estimaba parcialmente el recurso de alzada y se declaraba la procedencia de aplicar la bonificación del 50 por 100 de la Contribución Territorial Urbana durante veinte años, en atención a que la cédula de calificación definitiva había sido expedida el 30 de julio de 1981, y le era aplicable la Disposición transitoria segunda de la Norma de 22 de mayo de 1982 y el art. 46.1 de la Ley Foral de 29 de diciembre de 1984.

Contra la citada Resolución del Tribunal Administrativo de Navarra se interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de dicho orden de la Audiencia Territorial de Pamplona. Por providencia, de 9 de diciembre de 1988, la Sala concedió a las partes y al Ministerio Fiscal un plazo de diez días para que alegasen lo que estimasen procedente acerca de la pertinencia de plantear la cuestión de inconstitucionalidad sobre el art. 46.1 de la Ley Foral, de 29 de diciembre de 1984, por ser contraria al art. 134.7 C.E. Formuladas alegaciones por la Comunidad Foral y el Ministerio Fiscal, la Sala, por Auto de 5 de enero de 1989, acordó el planteamiento de la cuestión en los términos expuestos.

El Auto mencionado, tras citar la normativa aplicable al caso, recoge los datos de hecho relevantes: en el presente caso, recoge los datos de hecho relevantes: en el presente caso, la cédula de calificación provisional fue concedida el 23 de mayo de 1979, en tanto que la de calificación definitiva lo fue el 30 de julio de 1981; según la doctrina de la Sala, los beneficios fiscales objeto de recurso derivaban directamente de la legislación especial y quedaban anudados a la calificación provisional; en este caso, la aplicación del art. 46.1 de la Ley Foral, de 29 de diciembre de 1984, supondría la reducción de la bonificación del 90 al 50 por 100, lo que suponía una modificación en la Contribución Territorial Urbana, realizada en una Ley de Presupuestos, sin que existiera previsión al respecto en las normas sustantivas de ese impuesto, por lo que el citado artículo podría violar el art. 134.7 C.E.

c) Por providencia, de 14 de febrero de 1989, la Sección Cuarta del Pleno de este Tribunal acordó admitir a trámite la cuestión planteada, dar traslado de las actuaciones, conforme al art. 37.2 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, así como al Gobierno y al Parlamento de Navarra, por conducto de sus respectivos Presidentes, al Gobierno de la Nación y al Fiscal General del Estado, para que en el plazo de quince días pudieran personarse en el procedimiento y formular alegaciones, así como publicar



la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado» y de Navarra. La cuestión se tramitó con el núm. 171/89.

d) El 28 de febrero de 1989, la Mesa del Congreso de los Diputados acordó comunicar al Tribunal Constitucional que, aún cuando el Congreso no se personase ni formulase alegaciones, ponía a disposición del Tribunal las actuaciones que pudiera precisar. Mediante escrito registrado en este Tribunal el día 7 de marzo de 1989, el Senado se personó en el procedimiento y ofreció su colaboración a los efectos del art. 88.1 de la LOTC.

e) El Gobierno de Navarra formuló sus alegaciones mediante escrito registrado el día 3 de marzo de 1989. En él se reproducían los argumentos expuestos en su escrito de 14 de julio de 1987, formulado a propósito de la cuestión de inconstitucionalidad 804/87 y concluyó solicitando que se declarase la plena constitucionalidad del precepto cuestionado.

f) El Fiscal General del Estado presentó sus alegaciones el 7 de marzo de 1989. A diferencia de cuanto sucedía en la cuestión 804/87, no concurrían las causas de inadmisibilidad, ya que se había dado audiencia a las partes y quedó también explicado el juicio de relevancia. Entrando en el fondo del asunto, consideró el Fiscal que el art. 134.7 C.E. era aplicable a los tributos autonómicos y municipales que podían establecerse, según el art. 133.2 C.E., «de acuerdo con la Constitución y las leyes» y la Constitución exige que no se modifiquen por Ley de Presupuestos salvo que así esté previsto en la Ley. Es cierto que el art. 134 se refiere sólo a los Presupuestos del Estado y que la L.O.R.A.F.N.A. no contiene una previsión semejante, pero la misma razón que justifica el contenido del art. 134.7 C.E. se encuentra también en la legislación propia de Navarra, ya que el Reglamento del Parlamento Navarro (arts. 148 a 150) no contiene disposición que se separe de la recogida en el del Congreso (arts. 133 a 135). Además, las bonificaciones fiscales han de quedar sometidas a la restricción del art. 134.7 C.E. Tras citar las SSTC 27/1981, 65/1987 y 126/1987, se preguntó si el artículo cuestionado suponía una efectiva modificación del impuesto o una mera adaptación del tributo a la realidad; a su juicio, la rectificación cuantitativa de una bonificación tributaria contemplada para un caso muy específico, como el de las viviendas de protección oficial, no podía considerarse que afectase a los elementos constitutivos del impuesto y, en consecuencia, podía acometerse en una Ley de Presupuestos; para interpretar el alcance del art. 134.7 C.E. debía tenerse en cuenta que el principio de legalidad tributaria abarca los componentes esenciales y configuradores del impuesto, pero no los secundarios, por lo que la modificación vedada es la que atañe a los elementos fundamentales del tributo, en tanto que los complementarios caen dentro de la adaptación del tributo a la realidad. Por otra parte, la reducción de la bonificación establecida por la norma cuestionada es la que está ordenada para el régimen común de la Contribución Territorial Urbana, es decir, para el resto del Estado; la legislación navarra ha seguido en este punto las modificaciones que se introducían en el ámbito estatal; la rectificación efectuada es una adaptación del impuesto a la realidad nacional, es una simple acomodación al régimen general que, por añadidura, responde a una exigencia de igualdad de todos los españoles en cualquier parte del territorio nacional (arts. 139.1 y 149.1.1 C.E.); en suma, el repetido art. 46.1 no ha supuesto una modificación de un elemento definitorio del impuesto y no ha incumplido la prohibición del art. 134.7. Concluyó señalando la procedencia de desestimar la cuestión.

g) El Abogado del Estado formuló sus alegaciones mediante escrito registrado el día 8 de marzo de 1989. Consideró, en primer término, que el art. 134.7 C.E. se refería a la Ley de Presupuestos Generales del Estado, pero no a las de las Comunidades Autónomas; así resulta del contexto, de los antecedentes parlamentarios y de la STC 126/1987, fundamento jurídico 5º; debe tenerse en cuenta, además, que en la L.O.R.A.F.N.A. no se contiene una previsión similar, ni existe remisión a los principios que inspiran el art. 134 C.E.; recordó, por último, que la razón de ser del art. 134.7 C.E. es la señalada en la STC 64/1987, fundamento jurídico 4º, es decir, las restricciones al debate presupuestario; por lo tanto, el art. 134.7 C.E. no es aplicable a la Ley de Presupuestos de Navarra. En segundo lugar, y en la medida en que se entienda aplicable el art. 134.7 C.E., se planteó el Abogado del Estado, a efectos puramente dialécticos, si la alteración que introduce el art. 46.1 de la Ley navarra, de 29 de diciembre de 1984, podía calificarse como modificación a los efectos del art. 134.7 C.E.; a su entender, para aplicar el precepto últimamente citado debían diferenciarse las modificaciones tributarias sustantivas que alteran los elementos esenciales del tributo, de aquellas otras que le afectan sólo de modo accesorio sin modificar su configuración y estructura fundamental; por su parte, la modificación que contiene el precepto cuestionado no afecta a todos los beneficios que configuraban un régimen fiscal privilegiado para las viviendas de protección oficial, sino sólo al régimen transitorio que estableció la Norma de 1982 y ello sólo respecto de su cuantía, pero no al plazo; lo que la norma cuestionada modifica no es el régimen ordinario de la Contribución Territorial Urbana para las viviendas de protección oficial, que desde el Acuerdo de 24 de mayo de 1982 consiste en una bonificación del 50 por 100 de la base imponible durante cinco años, sino sólo el excepcional y transitorio, que respetaba ese mismo Acuerdo, lo que no es reconducible al art. 134.7 por significar simplemente la adaptación del mismo al régimen general; en cualquier caso, se refiere exclusivamente a uno de los factores de cuantificación de la base imponible pero no altera ni su concepto, ni sus factores integrantes, ni su mecanismo de cuantificación; se trata, en suma, de la adaptación parcial de un régimen excepcional y transitorio, ajeno al normal, y que se produce al margen de la prohibición establecida por el art. 134.7 C.E. Concluyó solicitando que se desestimase la cuestión de inconstitucionalidad y se declarase plenamente ajustado a la Constitución el art. 46.1 de la Ley del Parlamento Navarro, de 29 de diciembre de 1984, de Presupuestos para 1985.

h) El Letrado del Parlamento de Navarra presentó sus alegaciones mediante escrito registrado el 10 de marzo de 1989. En él se reproducen los argumentos ya expuestos en su escrito de 14 de julio de 1987, en el seno de la cuestión de inconstitucionalidad 804/87. Añadió que no se produce tampoco aplicación retroactiva de la Ley Foral que pueda ser contraria al principio de irretroactividad que sancionan los arts. 9.3 CE., 2.3 C.C. y 45 y 110 de la L.P.A.; tras invocar la doctrina fijada en la STC 126/1987, precisó que no nos encontrábamos ante un supuesto de retroactividad auténtica, sino más bien impropia, por incidirlas disposiciones cuestionadas sobre el futuro de unas relaciones jurídicas aún no concluidas; desde este punto de vista, se trata más bien de una sucesión de normas en el tiempo que de un problema de irretroactividad; teniendo en cuenta, además, la finalidad del precepto cuestionado, que intenta resolver la situación deficitaria de las Haciendas Locales, difícilmente puede llegarse a la conclusión de que exista vulneración de alguno de los principios reconocidos en el art. 9.3 C.E. Concluyó suplicando que se declarase la plena conformidad con la Constitución del art. 46.1 de la Ley foral 21/198, de 29 de diciembre.



3. a) El 29 de diciembre de 1989 quedó registrado de entrada en este Tribunal escrito del Presidente del Tribunal Superior de Justicia de Navarra remitiendo testimonio de los autos del recurso contencioso-administrativo núm.117/87 y del Auto, de 14 de diciembre de 1989, recaído en dicho procedimiento, por el que se acordaba plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 46.1 de la Ley foral, de 29 de diciembre de 1984, que aprobó los Presupuestos Generales de Navarra, en cuanto modifica la bonificación en la Contribución Territorial Urbana de las viviendas de protección oficial, precepto que puede infringir el art. 134.7 C.E.

b) Con fecha 6 de octubre de 1983, la Delegación Provincial en Navarra del Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo concedió la calificación definitiva de viviendas de protección oficial a la Sociedad Cooperativa Barrio Nuevo Cirbonero; con relación a tales viviendas, la Comisión Permanente del Ayuntamiento de Cintruénigo acordó, el 4 de noviembre de 1983, conceder la bonificación del 90 por 100 de la Contribución Territorial Urbana por un plazo de veinte años. El citado Ayuntamiento acordó, al parecer en 1985, reducir la citada bonificación al 50 por 100; contra el citado Acuerdo se interpuso recurso de reposición que fue desestimado por la Comisión de Gobierno del citado Ayuntamiento en sesión celebrada el 18 de octubre de 1985; interpuesto recurso de alzada, fue desestimado por Resolución de 22 de diciembre de 1986, del Tribunal Administrativo del Departamento de Presidencia de la Comunidad Foral, que confirmó los Acuerdos impugnados por ser ajustados a Derecho.

Contra las citadas resoluciones se interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra, que se tramitó con el núm. 117/87. Una vez concluida la discusión escrita, por providencia de 16 de noviembre de 1989, se concedió a las partes y al Ministerio Fiscal el plazo de diez días para que alegasen lo que desearan sobre la pertinencia de plantear la cuestión de inconstitucionalidad.

En el Auto ya citado de 14 de diciembre de 1989, la Sala, tras delimitar el objeto del proceso y recoger los Acuerdos Municipales de 4 de noviembre de 1983 y 18 de octubre de 1985, argumentó que el art. 46.1 de la Ley Foral, de 29 de diciembre de 1984, había realizado una modificación en la Contribución Territorial Urbana, por medio de una Ley de Presupuestos, sin que existiese previsión al respecto en las normas sustantivas de ese impuesto, ni en ninguna otra norma, por lo que el citado precepto podría vulnerar el art. 134.7 C.E. y ser inconstitucional.

c) Por providencia de 15 de enero de 1990, la Sección Cuarta de este Tribunal acordó admitir a trámite la cuestión planteada, dar traslado de las actuaciones, conforme al art. 37.2 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, así como al Gobierno y al Parlamento de Navarra, por conducto de sus respectivos Presidentes, al Gobierno, por conducto del Ministerio de Justicia, y al Fiscal General del Estado, para que pudieran personarse en el procedimiento y formular alegaciones, y publicar la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado» y en el de Navarra.

d) Mediante escrito de 30 de enero de 1990, el Congreso de los Diputados, por medio de su Presidente, comunicó que el Congreso no se personaría en el procedimiento ni formularía alegaciones. Por escrito de 31 de enero de 1990, el Senado se personó en el procedimiento y ofreció su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

e) El Abogado del Estado formuló sus alegaciones por escrito registrado el día 7 de febrero de 1990. Tras señalar que la presente cuestión era coincidente en cuanto al fondo con la 804/87, reiteró los argumentos expuestos respecto de la citada cuestión y concluyó solicitando que se declarase la constitucionalidad del precepto cuestionado.

El Letrado de la Comunidad Foral de Navarra presentó su escrito de alegaciones el 8 de febrero de 1990, en el que se reproducían las ya formuladas en su escrito de 14 de julio de 1987, a propósito de la cuestión 804/87, y concluyó solicitando que se declarase la plena constitucionalidad del precepto controvertido.

El Letrado del Parlamento de Navarra formuló sus alegaciones por escrito registrado el día 8 de febrero de 1990; tras reiterar los argumentos expuestos en sus escritos de 14 de julio de 1987 y 10 de marzo de 1989, concluyó solicitando que se declarase la plena conformidad con la Constitución del artículo cuestionado.

Por escrito registrado el 9 de febrero de 1990, el Fiscal General del Estado consideró procedente acumular esta cuestión a la núm. 171/89 y declarar su desestimación.

f) Mediante providencia de 26 de febrero de 1989, la Sección Cuarta del Pleno de este Tribunal acordó conceder un plazo de diez días al Abogado del Estado, al Letrado de la Comunidad Foral y al Letrado del Parlamento de Navarra, para que expusiesen lo procedente sobre la acumulación de esta cuestión con la núm. 171/89.

Por escrito de 12 de marzo de 1990, el Abogado del Estado manifestó su conformidad a la acumulación. A su vez, el Letrado del Parlamento de Navarra, por escrito de 15 de marzo de 1990, manifestó su conformidad con la acumulación, que debería extenderse también a la cuestión 804/87.

g) Por providencia de 26 de marzo de 1990, la Sección Cuarta del Pleno de este Tribunal acordó conceder un plazo de diez días al Abogado del Estado, al Ministerio Fiscal y al Letrado del Gobierno de Navarra para que expusiesen lo procedente acerca de que se extendiese la acumulación de esta cuestión y la núm. 171/89 con la 804/87. Por Auto de 24 de abril de 1990, el Pleno de este Tribunal acordó acumular las cuestiones de inconstitucionalidad núms. 171/89 y 2.603/89 a la registrada con el núm. 804/87.

4. a) Mediante escrito registrado en este Tribunal el día 22 de febrero de 1991, el Presidente de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra remitió testimonio de las actuaciones del recurso 1.108/87 y del Auto de la citada Sala, de 22 de enero de 1991, recaído en el mencionado proceso, por el que se acordaba plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 46.1 de la Ley de Presupuestos de Navarra para 1985, por entender que podía vulnerar el art. 134.7 C.E.

b) De las actuaciones remitidas y del Auto de planteamiento se deducen los siguientes antecedentes:

El Ayuntamiento de Tudela notificó, el 8 de octubre de 1985, liquidación al señor Arribas Colio por Contribución Territorial Urbana, relativa al ejercicio de 1985, modifican-



do la bonificación por viviendas de protección oficial, que quedaba fijada en el 50 por 100; con anterioridad, las fincas objeto de gravamen habían disfrutado de una bonificación del 90 por 100. Contra la citada liquidación se formuló recurso de reposición que fue desestimado por silencio. Interpuesto recurso de alzada por la Cámara Oficial de la Propiedad Urbana de Navarra, que ostentaba los derechos y acciones de su asociado señor Arribas, fue desestimado por Resolución de 18 de septiembre de 1987 del Tribunal Administrativo del Gobierno de Navarra.

Contra la Resolución últimamente citada se interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra, que se tramitaba con el núm. 1.108/87. Mediante providencia de 15 de noviembre de 1990, la Sala concedió un plazo de diez días a las partes y al Ministerio Fiscal para que alegasen lo conveniente sobre la pertinencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad del art. 46 de la Ley Foral, de 29 de diciembre de 1984, de Presupuestos de Navarra para 1985, en relación con el art. 134.7 C.E. Por Auto de 22 de enero de 1991, se acordó el planteamiento de la cuestión en los términos expuestos.

En el Auto ya citado, de 22 de enero de 1991, la Sala reconoció el criterio restrictivo con el que el Tribunal Constitucional había interpretado el art. 134.7 C.E. en sus SSTC 65/1987 y 134/1987; sin embargo, al haberse planteado por esa Sala, con anterioridad a las Sentencias citadas, diversas cuestiones de inconstitucionalidad respecto del art. 46.1, parecía prudente reiterar ahora el criterio antes sustentado en espera de una afirmación expresa de dicho Tribunal.

Al citado Auto se formuló un voto particular de disenso por el Magistrado don Miguel Ángel Abárzuza Gil; el citado voto particular se hacía eco de la doctrina plasmada en la STC 6/1983, según la cual el principio de legalidad en materia tributaria abarca el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, pero no cualquier otra regulación de ellas, ni su suspensión o reducción, en consecuencia, si la reducción de la bonificación pudo realizarse por norma de rango inferior a la Ley, difícilmente puede predicarse la inconstitucionalidad de la Ley de Presupuestos. Señaló además que según la STC 65/1987 no se puede impedir que la Ley de Presupuestos contenga disposiciones que no coincidan exactamente con el contenido mínimo, necesario e indispensable de dicha Ley; en cuanto que la Ley de Presupuestos es vehículo de dirección en la política económica del Gobierno (STC 27/1981), nada impide que dicha Ley incorpore otras disposiciones que guarden directa relación con las posiciones de ingresos y las habilitaciones de gastos (STC 83/1986); es evidente la relación con las previsiones de ingresos y gastos del tema que nos ocupa, al ser la Contribución Territorial Urbana la principal fuente de financiación autónoma de los Entes locales por imposición directa con las previsiones que la Ley de Presupuestos ha de establecer en orden a las transferencias a los municipios navarros por su participación en los ingresos de Navarra; como conclusión, el Auto de la Sala debió decidir no plantear la cuestión de inconstitucionalidad y dictar Sentencia sobre el fondo del asunto.

c) Por providencia de 30 de abril de 1991, la Sección Cuarta del Pleno del Tribunal Constitucional acordó admitir a trámite la cuestión promovida, dar traslado de las actuaciones, conforme al art. 37.2 de la LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, así como al Gobierno y al Parlamento de Navarra, por conducto de sus respectivos Presidentes, al Gobierno de la Nación, por conducto del Ministerio de

justicia, y al Fiscal General del Estado, al objeto de que pudieran personarse en el procedimiento y formular alegaciones, y publicar la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado». La cuestión se tramitó con el núm. 428/91.

d) Mediante escrito registrado en este Tribunal el día 23 de mayo de 1991, el Congreso de los Diputados, por medio de su Presidente en funciones, manifestó que no se personaría en el procedimiento ni formularía alegaciones. A su vez el Senado, por escrito de su Presidente registrado en este Tribunal el día 23 de mayo de 1991, se personó en el procedimiento y ofreció su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

e) El Abogado del Estado formuló sus alegaciones mediante escrito que tuvo entrada el día 22 de mayo de 1991. Comenzó su informe señalando las dudas que le había suscitado la aplicabilidad del art. 134.7 C.E. a las Comunidades Autónomas, estimando definitivamente que debía prosperar la aplicabilidad del precepto constitucional citado a las Comunidades Autónomas; reprodujo, en este punto, los argumentos que ya expuso en su informe de 10 de julio de 1987 respecto de la cuestión de inconstitucionalidad 804/87 y concluyó solicitando que se declarase la constitucionalidad del precepto cuestionado. Por medio de otrosí, entendió procedente la acumulación de esta cuestión con las ya acumuladas núms. 804/87, 171/89 y 2.603/89.

El Letrado de la Comunidad Foral de Navarra presentó sus alegaciones en escrito registrado el día 27 de mayo de 1991. En lo sustancial, reprodujo las razones ya expuestas en su escrito de 14 de julio de 1987, a propósito de la cuestión de inconstitucionalidad 804/87; con relación a la inaplicabilidad del art. 134.7 C.E., por referirse dicho precepto los Presupuestos Generales del Estado y no a los de la Comunidad Foral, invocó la STC 179/1989, fundamento jurídico 6º, a cuyo tenor los preceptos constitucionales relativos a instituciones concretas del Estado y, más aún, a los procedimientos legislativos estatales no son aplicables a las Comunidades Autónomas y Foral de Navarra. Concluyó solicitando que se declarase la plena constitucionalidad del precepto cuestionado.

El Letrado del Parlamento de Navarra formuló sus alegaciones mediante escrito que tuvo entrada el día 28 de mayo de 1991. En él reprodujo, en esencia, el contenido de su escrito de 14 de julio de 1987, relativo a la cuestión de inconstitucionalidad 804/87, y concluyó con la súplica de que se declarase la plena conformidad con la Constitución del art. 46.1 de la Ley Foral 21/1984, de 24 de diciembre, de Presupuestos de Navarra para 1985.

El Fiscal General del Estado presentó su escrito de alegaciones el día 3 de junio de 1991. Se remitió a sus anteriores informes presentados en la cuestión de inconstitucionalidad 171/89, reproducidos en la 2.603/89, e interesó la acumulación de la presente cuestión a las 804/87, 171/89 y 2.603/89, y su desestimación.

5. a) El día 19 de abril de 1991 quedó registrado en este Tribunal escrito del Presidente de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra remitiendo testimonio de lo actuado en el recurso contencioso-administrativo núm. 1.054/87 y del Auto de dicha Sala, de 15 de marzo de 1991, dictado en el citado procedimiento, en el que se acordó plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto



del art. 46.1 de la Ley de Presupuestos Generales de Navarra para 1985, por entender que podía vulnerar lo dispuesto en el art. 134.7 C.E.

b) El recurso contencioso-administrativo núm. 1.054/87 fue interpuesto por la Comunidad de Propietarios de la calle Pitillas, núm. 4, de Tafalla, contra la Resolución del Tribunal Administrativo de Navarra, de 29 de junio de 1987, que desestimó el recurso de alzada formulado contra el Acuerdo del Ayuntamiento de Tafalla, de 24 de junio de 1986, que desestimó, a su vez, el recurso de reposición que se había presentado contra la liquidación por Contribución Territorial Urbana correspondiente al ejercicio de 1985, que había aplicado para ese período una reducción del 50 por 100 de la base imponible de esa Contribución. Por providencia de 17 de enero de 1991, se concedió a las partes y al Ministerio Fiscal un plazo de diez días para que alegasen sobre la pertinencia de plantear la cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 46.1 de la Ley, de 29 de diciembre de 1984, de Presupuestos de Navarra, en relación con el art. 134.7 C.E. Por Auto de 15 de marzo de 1991, se acordó el planteamiento de la cuestión en los términos expuestos.

El citado Auto, de 15 de marzo de 1991, reprodujo el contenido del anterior Auto de la misma Sala, de 22 de enero de 1991, que dio lugar a la cuestión de inconstitucionalidad núm. 428/91. Al mencionado Auto, de 15 de marzo, se formuló un voto particular de disenso que firma el Magistrado don Miguel Ángel Abárzuza Gil, que reprodujo el contenido del voto particular que este mismo Magistrado formuló al Auto de 22 de enero de 1991.

c) Por providencia de 30 de abril de 1991, la Sección Cuarta del Pleno de este Tribunal acordó admitir a trámite la cuestión planteada, dar traslado de las actuaciones, conforme al art. 37.2 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, así como al Gobierno y al Parlamento de Navarra, por conducto de sus respectivos Presidentes, al Gobierno de la Nación y al Fiscal General del Estado para que pudieran personarse en el procedimiento y formular alegaciones, así como oír a las partes mencionadas para que expusiesen lo procedente sobre la acumulación de esta cuestión con las ya acumuladas 804/87, 171/89 y 2.603/89, así como con la 428/91. La cuestión se tramitó bajo el núm. 840/91.

d) Mediante escrito que tuvo entrada en este Tribunal el día 23 de mayo de 1991, el Congreso de los Diputados, por medio de su Presidente en funciones, comunicó que el Congreso no se personaría en el procedimiento ni formularía alegaciones. Por escrito registrado en este Tribunal el 23 de mayo de 1991, el Senado se personó en el procedimiento y ofreció su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

e) El Abogado del Estado, en su escrito de alegaciones registrado el 22 de mayo de 1991, reprodujo los argumentos expuestos en las cuestiones de inconstitucionalidad núms. 804/87, 171/89 y 2.603/89, y estimó procedente la acumulación. En su escrito de alegaciones presentado el 27 de mayo de 1991, el Letrado de la Comunidad Foral de Navarra reiteró los razonamientos expuestos en sus anteriores informes. El Letrado del Parlamento de Navarra, en su escrito de 28 de mayo de 1991, reprodujo los argumentos expuestos en sus anteriores informes y consideró procedentes la acumulación de las cuestiones. En escrito de 3 de junio de 1991, el Fiscal General del Estado dio por reproducido su escrito presentado respecto de la cuestión 428/91 y solicitó la

acumulación a las cuestiones de inconstitucionalidad núms. 804/87, 171/89 y 2.603/89.

f) Por Auto de 18 de junio de 1991, el Pleno del Tribunal acordó acumular las cuestiones de inconstitucionalidad núms. 428/91 y 840/91 a las ya acumuladas registradas con los núms. 804/87, 171/89 y 2.603/89.

6. a) El día 26 de junio de 1991 tuvo entrada en el Registro de este Tribunal escrito del Presidente de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra remitiendo testimonio de lo actuado en el recurso contencioso-administrativo núm. 1.332/87 y del Auto de 13 de junio de 1991 por el que se acordaba plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 46.1 de la Ley de Presupuestos Generales de Navarra para 1985, por entender que podía vulnerar lo dispuesto en el art. 134.7 C.E.

b) El recurso contencioso-administrativo núm. 1.332/87 fue interpuesto por don Juan Ignacio Zubiaur Carreño contra la resolución del Tribunal Administrativo de Navarra, de 5 de octubre de 1987, que desestimó el recurso interpuesto contra la Resolución del Ayuntamiento de Pamplona, de 28 de junio de 1985, que había reconocido una bonificación del 50 por 100 durante cinco años en la base imponible de la Contribución Territorial Urbana para viviendas de protección oficial.

El Auto de 13 de junio de 1991 reprodujo, en lo sustancial, el contenido del Auto de la misma Sala, de 15 de marzo de 1991, que dio lugar a la cuestión de inconstitucionalidad núm. 840/91.

c) Por providencia de 15 de julio de 1991, la Sección Tercera del Pleno de este Tribunal acordó admitir a trámite la cuestión planteada, dar traslado de las actuaciones, conforme al art. 37.2 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, así como al Gobierno y al Parlamento de Navarra, por conducto de sus respectivos Presidentes, al Gobierno de la Nación y al Fiscal General del Estado, oír a las partes mencionadas sobre la procedencia de acumular esta cuestión a las ya acumuladas núms. 804/87, 171/89, 2.603/89, 428/91 y 840/91 y publicar la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado» y en el de Navarra. La cuestión se tramitó con el núm. 1.389/91.

d) El Congreso de los Diputados, por escrito de 4 de septiembre de 1991, comunicó que no se personaría en el procedimiento ni formularía alegaciones. El Senado, mediante escrito de 26 de julio de 1991, se personó en el procedimiento y ofreció su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

e) El Fiscal General del Estado, en su escrito registrado el día 23 de julio de 1991, se remitió a lo informado en las cuestiones de inconstitucionalidad 428/91 y 840/91 y solicitó la acumulación y desestimación. El Abogado del Estado presentó su escrito de alegaciones el 29 de julio de 1991; tras considerar aplicable el art. 134.7 C.E. a las Comunidades Autónomas, reprodujo los argumentos expuestos en anteriores informes y consideró procedente la acumulación. El Letrado de la Comunidad Foral de Navarra, en su escrito de 31 de julio de 1991, reiteró los argumentos expuestos en informes precedentes. En su escrito de 7 de agosto de 1991, el Letrado del Parlamento de Navarra reprodujo lo expuesto en anteriores informes y consideró procedente la acumulación.



7. a) El día 11 de septiembre de 1991 quedó registrado en este Tribunal escrito del Presidente de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra remitiendo testimonio de lo actuado en el recurso contencioso-administrativo núm. 750/88 y del Auto de 28 de junio de 1991, recaído en el anterior proceso, por el que se acordó plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 46.1 de la Ley de Presupuestos de Navarra para 1985, por entender que podía infringir el art. 134.7 C.E.

b) El recurso contencioso-administrativo núm. 750/88 fue interpuesto por doña Amparo Galar Aizpun contra la Resolución del Tribunal Administrativo de Navarra, de 26 de marzo de 1988, que desestimó el recurso de alzada formulado contra la desestimación del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación girada por el Ayuntamiento de Pamplona por Contribución Territorial Urbana correspondiente al ejercicio de 1985, que no había reconocido la bonificación del 90 por 100 de la base imponible de las

a las partes y al Ministerio Fiscal un plazo de diez días para que alegasen sobre la pertinencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad. Por Auto, de 28 de junio de 1991, se acordó plantear la cuestión de inconstitucionalidad en los términos expuestos.

El citado Auto, de 28 de junio de 1991, reprodujo en lo sustancial el de 15 de marzo de 1991, dictado por la misma Sala, que dio lugar a la cuestión de inconstitucionalidad núm. 840/91.

c) Por providencia de 30 de septiembre de 1991, la Sección Tercera del Pleno de este Tribunal acordó admitir a trámite la cuestión planteada, dar traslado de las actuaciones, conforme establece el art. 37.2 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, así como al Gobierno y al Parlamento de Navarra, por conducto de sus respectivos Presidentes, al Gobierno de la Nación y al Fiscal General del Estado, oír a las partes mencionadas para que expusiesen lo procedente sobre la acumulación de esta cuestión con las ya acumuladas núms. 804/87, 171/89, 2.603/89, 428/91 y 840/91, así como la núm. 1.389/91, pendiente de acumular a las anteriores, y publicar la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado» y en el de Navarra. La cuestión se tramitó con el núm. 1.877/91.

d) Por escrito de 15 de octubre de 1991, el Congreso de los Diputados, por medio de su Presidente, comunicó que el Congreso no se personaría en el procedimiento ni formularía alegaciones. Mediante escrito de 15 de octubre de 1991, el Senado se personó en el procedimiento y ofreció su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

e) El Fiscal General del Estado, por escrito registrado el 16 de octubre de 1991, reiteró lo informado en las cuestiones de inconstitucionalidad de 1991 y consideró procedente acumular la cuestión y desestimarla. El Letrado del Parlamento de Navarra, en su informe registrado el 22 de octubre de 1991, reiteró los argumentos expuestos en sus anteriores escritos de alegaciones, solicitó que se declarase la plena conformidad con la Constitución de la Disposición cuestionada y consideró procedente la acumulación. El Abogado del Estado, en su escrito registrado el 25 de octubre de 1991, estimó aplicable el art. 134.7 C.E. a las Comunidades Autónomas, reiteró los argumentos expuestos en las anteriores cuestiones, solicitó que se declarase la constitucionalidad del precepto controvertido y consideró procedente la acumulación. El Letrado de la

Comunidad Foral de Navarra presentó su escrito de alegaciones el 29 de octubre de 1991; en él reiteró los argumentos expuestos en sus anteriores informes y solicitó que se declarase la plena constitucionalidad del precepto controvertido.

f) Por Auto de 12 de noviembre de 1991, el Pleno de este Tribunal acordó acumular las cuestiones de inconstitucionalidad núms. 1.389/91 y 1.877/91 a las ya acumuladas registradas con los núms. 804/87, 171/89, 2.603/89, 428/91 y 840/91.

8. a) Con fecha 21 de enero de 1992 se registró en este Tribunal escrito del Presidente de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra remitiendo testimonio de lo actuado en el recurso contencioso-administrativo núm. 619/88 y del Auto de 31 de diciembre de 1991, recaído en dicho procedimiento, por el que se acordaba plantear cuestión de inconstitucionalidad del art. 46.1 de la Ley de Presupuestos Generales de Navarra para 1985, por entender que podía vulnerar lo dispuesto por el art. 134.7 C.E.

b) El recurso contencioso-administrativo núm. 619/88 fue interpuesto por la Comunidad de Propietarios de la casa núm. 30 de la calle Esquiroz, de Pamplona, contra la Resolución del Tribunal Administrativo de Navarra, de 14 de marzo de 1988, en cuanto aplicaba a las viviendas de protección oficial la bonificación del 50 por 100 en la Contribución Territorial Urbana dispuesta por el art. 46.1 de la Ley Foral 21/1984, de 29 de diciembre. Por providencia de 11 de diciembre de 1991, la Sala acordó dar traslado a las partes y al Ministerio Fiscal para que alegasen sobre la pertinencia de plantear la cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 46.1 de la citada Ley 21/1984, de 29 de diciembre. Por Auto de 31 de diciembre de 1991, se acordó el planteamiento de la cuestión en los términos que han quedado expuestos.

El citado Auto, de 31 de diciembre de 1991, reprodujo en lo sustancial el contenido del de 28 de junio de 1991, dictado por la misma Sala, que dio lugar a la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1.877/91.

c) Por providencia de 19 de febrero de 1992, la Sección Cuarta del Pleno de este Tribunal acordó admitir a trámite la cuestión planteada, dar traslado de las actuaciones, conforme al art. 37.2 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, así como al Gobierno y al Parlamento de Navarra, por conducto de sus respectivos Presidentes, al Gobierno de la Nación y al Fiscal General del Estado, oír a las partes mencionadas sobre la procedencia de acumular esta cuestión a las ya acumuladas núm. 804/87, 171/89, 2.603/89, 428/91, 840/91, 1.389/91 y 1.877/91, y publicar la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado». La cuestión se tramitó bajo el núm. 189/92.

d) Por escrito de 3 de marzo de 1992, el Congreso de los Diputados comunicó que no se personaría en el procedimiento ni formularía alegaciones. Mediante escrito de 3 de marzo de 1992, el Senado se personó en el procedimiento y ofreció su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

e) El Abogado del Estado presentó su escrito de alegaciones el 3 de marzo de 1992; tras considerar aplicable el art. 134.7 C.E. a las Comunidades Autónomas, reiteró los argumentos expuestos en anteriores informes, solicitó que se declarase la constitucionalidad del artículo cuestionado y consideró procedente la acumulación. El



Fiscal General del Estado, en escrito registrado el 3 de marzo de 1992, se remitió a sus anteriores informes a propósito de las cuestiones de inconstitucionalidad de 1991 y consideró procedente la acumulación de la cuestión y su desestimación. El Letrado de la Comunidad Foral de Navarra, en su informe de 5 de marzo de 1992, reiteró los argumentos expuestos en sus anteriores escritos. El Letrado del Parlamento de Navarra presentó su escrito de alegaciones el día 10 de marzo de 1993, en él reiteró el contenido de sus anteriores informes y consideró procedente la acumulación.

9. a) El día 21 de enero de 1992 tuvo entrada en este Tribunal escrito del Presidente de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra remitiendo testimonio de lo actuado en el recurso contencioso-administrativo núm. 529/88 y del Auto, de 31 de diciembre de 1991, por el que se acordaba plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 46.1 de la Ley de Presupuestos Generales de Navarra para 1985, por entender que podía vulnerar el art. 134.7 C.E.

b) El recurso contencioso-administrativo núm. 529/88 fue interpuesto por don Julián Ignacio Cañas Labairu, contra Resolución del Tribunal Administrativo de Navarra, de 18 de marzo de 1988, que desestimó el recurso de alzada interpuesto contra la desestimación del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación girada por el Ayuntamiento de Pamplona por Contribución Territorial Urbana, correspondiente al ejercicio de 1985, por la que se asignaba una bonificación del 50 por 100 de la base imponible, en concepto de vivienda de protección oficial.

El Auto ya citado, de 31 de diciembre de 1991, reproduce, en esencia, el contenido de otro Auto de igual fecha, dictado por la misma Sala, que dio lugar a la cuestión de inconstitucionalidad núm. 189/92.

c) Por providencia de 19 de febrero de 1992, la Sección Tercera del Pleno de este Tribunal acordó admitir a trámite la cuestión planteada, dar traslado de las actuaciones, conforme al art. 37.2 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, así como al Gobierno y al Parlamento de Navarra, por conducto de sus respectivos Presidentes, al Gobierno de la Nación y al Fiscal General del Estado, oír a las partes mencionadas para que alegasen sobre la procedencia de la acumulación de esta cuestión con las ya acumuladas núms. 804/87, 171/89, 2.603/89, 428/91, 840/91, 1.389/91, 1.877/91 y la posteriormente planteada, 189/92, y publicar la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado». La cuestión se tramitó con el núm. 193/92.

d) Por escrito de 3 de marzo de 1992, el Congreso de los Diputados, por medio de su Presidente, comunicó que el Congreso no se personaría en el procedimiento ni formularía alegaciones. Mediante escrito de 3 de marzo de 1992, el Senado se personó en el procedimiento y ofreció su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

e) El Abogado del Estado presentó su escrito de alegaciones el día 3 de marzo de 1992; tras afirmar que el art. 134.7 C.E. es aplicable a las Comunidades Autónomas, reprodujo los argumentos expuestos en sus anteriores escritos, solicitó que se declarase la constitucionalidad del precepto cuestionado y consideró procedente la acumulación. El Fiscal General del Estado, en escrito registrado el 3 de marzo de 1992, dio por reproducido lo informado en la cuestión de inconstitucionalidad núm.

189/92. En su escrito de alegaciones, de 5 de marzo de 1992, el Letrado de la Comunidad Foral de Navarra reiteró los argumentos expuestos en sus anteriores informes. El Letrado del Parlamento de Navarra reprodujo, en su informe de 10 de marzo de 1992, el contenido de sus anteriores escritos, y solicitó que se acordase la acumulación de la cuestión.

10. a) El día 21 de enero de 1992 quedó registrado en este Tribunal escrito del Presidente de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra remitiendo testimonio de lo actuado en el recurso contencioso-administrativo núm. 637/88 y del Auto de 31 de diciembre de 1991, recaído en dicho proceso, por el que se acordaba plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 46.1 de la Ley de Presupuestos Generales de Navarra para 1985, por entender que podía vulnerar lo dispuesto en el art. 134.7 C.E.

b) El recurso contencioso-administrativo núm. 637/88 fue interpuesto por doña Mercedes Ullate Irujo y cuatro personas más contra la Resolución de Tribunal Administrativo de Navarra, de 16 de marzo de 1988, que desestimó los recursos de alzada formulados contra las Resoluciones del Ayuntamiento de Pamplona que no habían reconocido la bonificación del 90 por 100 de la base imponible de la Contribución Territorial Urbana por su condición de viviendas de protección oficial.

El citado Auto, de 31 de diciembre de 1991, reprodujo, en lo sustancia, el contenido de otro de la misma fecha que dio lugar a la cuestión de inconstitucionalidad núm. 193/92.

c) Por providencia de 13 de febrero de 1992, la Sección Segunda del Pleno de este Tribunal acordó admitir a trámite la cuestión planteada, dar traslado de las actuaciones, conforme al art. 37.2 de la LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, así como al Gobierno y al Parlamento de Navarra, por conducto de sus respectivos Presidentes, al Gobierno de la Nación y al Fiscal General del Estado, oír a las partes mencionadas para que expusiesen lo procedente sobre la acumulación de esta cuestión a las ya acumuladas (1.389/91, 1.877/91 y, las posteriormente planteadas, 189/92 y 193/92, y publicar la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado». La cuestión se tramitó con el núm. 194/92.

d) Mediante escrito de 3 de marzo de 1992, el Congreso de los Diputados comunicó que no se personaría en el procedimiento ni formularía alegaciones. Por escrito de 3 de marzo de 1992, el Senado se personó en dicho procedimiento y ofreció su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

e) El escrito de alegaciones del Abogado del Estado quedó registrado el día 3 de marzo de 1992; tras sostener que el art. 134.7 C.E. era aplicable a las Comunidades Autónomas, reprodujo los argumentos expuestos en sus anteriores escritos y consideró procedente la acumulación. El Fiscal General del Estado, por escrito de 3 de marzo de 1992, dio por reproducido lo informado en la cuestión de inconstitucionalidad 189/92. El Letrado de la Comunidad Foral de Navarra, en su escrito de 5 de marzo de 1992, reiteró sus anteriores alegaciones. En su escrito de 10 de marzo de 1992, el Letrado del Parlamento de Navarra reprodujo el contenido de sus anteriores informes y consideró procedente la acumulación.



11. a) El día 21 de enero de 1992 tuvo entrada en este Tribunal escrito del Presidente de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra remitiendo testimonio de lo actuado en el recurso contencioso-administrativo núm. 643/88 y del Auto, de 31 de diciembre de 1991, recaído en dicho procedimiento, por el que se acordaba plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 46.1 de la Ley de Presupuestos Generales de Navarra para 1985, por entender que podía vulnerar lo establecido por el art. 134.7 C.E.

b) El recurso contencioso-administrativo núm. 643/88 fue interpuesto por don Francisco Javier Elizalde Fernández contra la Resolución del Tribunal Administrativo de Navarra, de 14 de marzo de 1988, que desestimó el recurso de alzada interpuesto contra la desestimación del recurso de reposición formulado contra la Resolución del Ayuntamiento de Pamplona que no reconocía la bonificación del 90 por 100 de la base imponible de la Contribución Territorial Urbana por su condición de viviendas de protección oficial.

El citado Auto, de 31 de diciembre de 1991, reproduce, en lo sustancial, el contenido de otro de igual fecha que dio lugar a la cuestión de inconstitucionalidad núm. 194/92.

c) Por providencia de 12 de febrero de 1992, la Sección Primera del Pleno del Tribunal acordó admitir a trámite la cuestión planteada, dar traslado de las actuaciones, conforme al art. 37.2 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, así como al Gobierno y al Parlamento de Navarra, por conducto de sus respectivos Presidentes, al Gobierno de la Nación y al Fiscal General del Estado, oír a las partes mencionadas para que alegasen lo procedente sobre la acumulación de esta cuestión a las ya acumuladas núms. 804/87, 171/89, 2.603/89, 428/91, 840/91, 1.389/91, 1.877/91 y las posteriormente planteadas, 189/92, 193/92 y 194/92, y publicar la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado». La cuestión se tramitó con el núm. 195/92.

d) Por escrito de 3 de marzo de 1992, el Congreso de los Diputados comunicó que no se personaría en el procedimiento ni formularía alegaciones. Mediante escrito de 3 de marzo de 1992, el Senado se personó en el procedimiento y ofreció su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

e) El Abogado del Estado presentó escrito de alegaciones el 3 de marzo de 1992; tras afirmar que el art. 134.7 C.E. era aplicable a las Comunidades Autónomas, reprodujo los argumentos expuestos en anteriores informes y consideró procedente la acumulación. El Fiscal General del Estado, por escrito de 3 de marzo de 1992, dio por reproducido el informe presentado en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 189/92. El Letrado de la Comunidad Foral de Navarra reiteró, en su escrito de 5 de marzo de 1992, el contenido de sus anteriores informes. El Letrado del Parlamento de Navarra presentó su informe el día 10 de marzo de 1992, y en él reprodujo el contenido de sus anteriores escritos y consideró procedente la acumulación.

f) Por Auto de 12 de mayo de 1992, el Pleno del Tribunal acordó acumular las cuestiones de inconstitucionalidad núms. 189/92, 193/92, 194/92 y 195/92, a las ya acumuladas registradas con los núms. 804/87, 171/89, 2.603/89, 428/91, 840/91, 1.389/91 y 1.877/91.

12. Por Acuerdo de la presidencia de 17 de marzo de 1994, se dispuso que, puesto que en la deliberación de las presentes cuestiones ha quedado en el Pleno, en minoría, la posición mantenida por el Magistrado Ponente don José Gabaldón López, en uso de las facultades que confiere el art. 80 de la LOTC en relación con el art. 206 L.O.P.J., asume la ponencia el Magistrado don Carles Viver Pi-Sunyer.

13. Por providencia de 12 de abril de 1994, se señaló para deliberación y votación de las presentes cuestiones de inconstitucionalidad el día 14 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra ha planteado varias cuestiones de inconstitucionalidad respecto del art. 46.1 de la Ley del Parlamento de Navarra, de 29 de diciembre de 1984, que aprueba los Presupuestos de esa Comunidad para 1985, por entender que puede vulnerar lo dispuesto por el art. 134.7 C.E. El Fiscal y el Abogado del Estado han formulado objeciones a la admisibilidad de una de esas cuestiones, la 804/87; procede en consecuencia resolver esas excepciones de procedibilidad en primer lugar.

Alega el Fiscal General del Estado, en relación con dicha primera cuestión, que la Sala promotora no ha cumplido el requisito de audiencia a las partes previsto en el art. 35.2 de la LOTC, al no haber sido oída la Comunidad Foral de Navarra. Ciertamente, según se afirma en el Auto de planteamiento, la Asesoría Jurídica de aquélla no había formulado alegaciones al respecto, sin embargo, en las actuaciones figura, junto a dicho auto y a los escritos del Ministerio Fiscal y de los recurrentes, el de alegaciones del Letrado de la Comunidad Foral fechado y presentado el día 12 de mayo de 1987, antes de la fecha del Auto (que es de 19 de mayo). Es, pues, evidente que el Tribunal disponía del escrito mencionado y pudo tenerlo en cuenta en el momento de resolver el planteamiento de la cuestión; nada permite concluir, pues, que el trámite procesal de audiencia a las partes hubiese sido incumplido.

2. Alegan además, tanto el Fiscal General como el Abogado del Estado, y también respecto de la cuestión 804/87, que la decisión del asunto sometido a la Sala promotora no dependía de la aplicación del precepto legal que se cuestiona y, por tanto, no supera el juicio de relevancia que exige el art. 35.2 de la LOTC y que ha de ser apreciado por el órgano judicial, como reiteradamente ha señalado este Tribunal.

En este caso, es evidente que la referida regla legal no era aplicable para la decisión del proceso contencioso-administrativo en que la cuestión se ha planteado. Se trata del art. 46.1 de la Ley Foral 21/1984, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de Navarra para 1985, publicada en el «Boletín Oficial de Navarra» de 31 de diciembre de 1984, en la cual se dispone que la transformación de la bonificación a que se refiere tendrá lugar «con efectos de 1 de enero de 1985». En el proceso se impugnaban los Acuerdos de la Comisión Permanente del Ayuntamiento de Pamplona de 25 de abril y 13 de junio de 1984, confirmados por el Tribunal Administrativo de la Comunidad Foral de Navarra el 10 de enero de 1986. La cuestión debatida, o sea la relativa a la bonificación aplicable en la Contribución Territorial Urbana a las viviendas de protección oficial, había de resolverse según la normativa aplicable en el momento de



dictarse la Resolución impugnada, el 25 de abril de 1984, fecha en la que ni siquiera había sido publicada la Ley Foral 21/1984, de 29 de diciembre. La invocación del art. 46.1 de esta Ley en la Resolución del Tribunal Administrativo de Navarra en modo alguno podía dotarla de retroactividad para sustituir a las reglas aplicables al acto recurrido y, evidentemente, había de referirse a las consecuencias de su aplicación en el futuro y no en aquella Resolución. En consecuencia, la decisión del proceso contencioso-administrativo no dependía de la validez del precepto cuestionado por lo que no se cumple el requisito del art. 35.2 LOTC. Procede, por ello, desestimar la cuestión planteada con el núm. 804/87.

3. El presente proceso constitucional debe centrarse, pues, en las diez restantes cuestiones de inconstitucionalidad presentadas por la Sala de lo Civil del Tribunal Superior de Justicia de Navarra y, más concretamente, en dilucidar si, como en ellas se sostiene, el art. 46.1 de la Ley Foral de 29 de diciembre de 1984, que aprueba los Presupuestos de la Comunidad para el año 1985, al reducir las bonificaciones temporales a la Contribución Territorial Urbana de las viviendas de protección oficial del 90 al 50 por 100 de la base imponible y de veinte a cinco años, introduce una modificación de un tributo sin que exista una ley tributaria sustantiva que así lo prevea, vulnerando, en consecuencia, lo establecido en el segundo inciso del art. 134.7 C.E.

No obstante, antes de entrar a dilucidar si se ha producido una verdadera modificación de un tributo y si ha tenido lugar la alegada infracción de la reserva de Ley tributaria sustantiva, debemos despejar una objeción previa, suscitada por las partes en el trámite de alegaciones, acerca de la premisa de la que parte el razonamiento que fundamenta el planteamiento de las presentes cuestiones, ya que en el supuesto de acoger tales objeciones resultaría innecesario enjuiciar la mencionada alegación de fondo. Concretamente, debemos determinar si el mentado inciso segundo del art. 134.7 C.E. resulta o no aplicable a la Comunidad Foral de Navarra.

4. Según se ha consignado en los antecedentes el Abogado del Estado en sus alegaciones a la cuestión de inconstitucionalidad núm. 171/89 niega, con cita de la STC 126/1987, la aplicabilidad al caso del referido precepto constitucional. Sin embargo en los conflictos posteriores -salvo en el 2.603/89, que no alude a esta cuestión-, a pesar de advertir que «ha tenido dudas sobre la aplicabilidad a las Comunidades Autónomas del art. 134.7 C.E., que se refiere a la Ley de Presupuestos Generales del Estado... ..y aunque ciertamente entendemos que puede argumentarse en sentido contrario», estima definitivamente que, tanto las similitudes existentes entre las leyes que aprueban los Presupuestos Generales del Estado y los de las Comunidades Autónomas, como el principio de unidad que fundamenta junto al de autonomía, la estructura institucional del Estado y exige la vigencia de principios de integración que garanticen la homogeneidad básica del conjunto, obligan a considerar aplicable la limitación del art. 134.7 C.E. a las leyes de presupuestos autonómicos, en este caso a las de la Comunidad Foral de Navarra.

En sentido parecido, para el Ministerio Fiscal la aplicación del art. 134 C.E. a las Comunidades Autónomas deriva, en primer lugar, de la exigencia proclamada en el art. 133.2 C.E., conforme a la cual «las Comunidades Autónomas... ..podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes» y, en segundo lugar, de la coincidencia que, a su juicio, existe entre los requisitos específicos exigidos en la

tramitación parlamentaria de las leyes de presupuestos del Estado y de la Comunidad Foral de Navarra.

Por su parte, el Letrado del Parlamento de Navarra admite, «en principio y sin perjuicio de la Disposición adicional primera de la Constitución y de la vigencia de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra», que el contenido esencial de los preceptos referidos a los tributos del Estado es aplicable a los tributos propios de la Comunidad Foral.

Por último, el Asesor jurídico-Letrado del Gobierno de Navarra defiende la inaplicabilidad del art. 134.7 C.E. a los presentes casos, argumentando que este precepto se refiere exclusivamente a los Presupuestos del Estado y no resulta trasladable al ámbito de la Comunidad Foral.

5. De las tesis expuestas en el fundamento anterior debe acogerse la que sostiene que el segundo inciso del art. 134.7 C.E. no es de aplicación a las leyes de presupuestos de Navarra.

Un análisis sistemático de los distintos apartados del mencionado precepto constitucional revela claramente que lo que en él se consagran son diversos requisitos procesales y materiales relativos a las Leyes de Presupuestos Generales del Estado. Concretamente, se especifican los órganos generales del Estado titulares de su elaboración, examen, enmienda y aprobación; su carácter anual; el contenido necesario de las mismas; su prórroga forzosa; la prohibición de crear tributos; la exigencia de una previa ley tributaria sustantiva habilitante para poder modificarlos; etc. Alguno de estos requisitos se refiere a cuestiones de tanto detalle como el plazo dentro del que el Gobierno de la Nación debe presentar el proyecto de ley de presupuestos ante el Congreso de los Diputados.

De su dicción literal se desprende, pues, con toda claridad que las reglas contenidas en el art. 134 C.E. tienen como objeto directo la regulación de una institución estatal en concreto de una fuente normativa del Estado, entendido este último término en sentido estricto, es decir, como sinónimo de organización central o general del Estado.

A esta primera constatación debe añadirse una precisión, reiterada por este Tribunal, según la cual de los preceptos constitucionales que regulan instituciones del Estado no pueden inferirse, sin más, reglas y principios de aplicación, por vía analógica a las instituciones autonómicas homólogas. Esta doctrina ha sido aplicada en varias ocasiones por el Tribunal en relación, precisamente, a preceptos constitucionales que establecen requisitos relativos a la elaboración y aprobación de fuentes normativas del Estado. Así, por ejemplo, en el ATC 428/1989 se precisó que los artículos de la Constitución que regulan la iniciativa legislativa popular en el ámbito de la legislación estatal no son de aplicación a las Comunidades Autónomas. Igualmente, en la STC 179/1989, en un supuesto que guarda notables similitudes con el que aquí nos ocupa, en el que se debatía la exigencia de mayorías parlamentarias cualificadas para la aprobación de determinados tipos de leyes de la Comunidad Foral de Navarra, se declaró que «no es en modo alguno exigible, en virtud de los mandatos constitucionales, que las instituciones legislativas de las Comunidades Autónomas deban adecuar su estructura funcio-



namiento y organización a las correspondientes de las Cortes Generales, ni que deban aplicarse a las Cámaras legislativas de las Comunidades Autónomas, en forma directa o supletoria, las normas constitucionales que regulen la organización y funcionamiento de las Cortes Generales» (fundamento jurídico 7º).

La regulación aplicable a las instituciones autonómicas en este caso, a sus fuentes normativas, desde la perspectiva constitucional propia del presente proceso, es la contenida únicamente en sus respectivos Estatutos de Autonomía, en las leyes estatales que, dentro del marco constitucional, se hubiesen dictado para delimitar las competencias del Estado y las Comunidades Autónomas y, por supuesto, en las reglas y principios constitucionales aplicables a todos los poderes públicos que conforman el Estado entendido en sentido amplio y, evidentemente, en las reglas y principios constitucionales específicamente dirigidos a las Comunidades Autónomas.

Ciertamente, en el ámbito objeto de las presentes cuestiones, este Tribunal ha advertido que el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles (por todas, STC 19/1987) y no resulta incompatible con las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas y con la autonomía financiera y presupuestaria de las mismas (STC 19/1987).

Sin embargo, esos principios comunes, que rigen por tanto en todas las Comunidades Autónomas, con los que pretenden conseguirse los objetivos unitarios antes aludidos son únicamente, para el intérprete y aplicador del Derecho, los consagrados en los preceptos constitucionales, estatutarios y legales aplicables en cada una de las Comunidades Autónomas o los que puedan inducirse de estos preceptos. Pero no cabe derivarlos, sin más, de preceptos que regulen exclusivamente instituciones del Estado ni aplicarlos por analogía a las Comunidades Autónomas.

En suma, pues, del segundo inciso del art. 134.7 C.E. no puede inducirse un principio general de prohibición de modificar tributos por medio de las leyes de presupuestos autonómicas o forales sin la previa habilitación de una ley tributaria sustantiva.

Tampoco en el art. 133.2 C.E., que dispone que las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes, puede basarse la aplicación del art. 134.7 C.E., como pretende el Ministerio Fiscal. Dejando aparte el dato de que en el presente caso no estamos analizando un supuesto de establecimiento de un tributo sino de su modificación, lo cierto es que la argumentación aducida hace principio de la cuestión. Es, en efecto, un razonamiento tautológico ya que lo que se trata de determinar es, precisamente, si la Constitución -y las leyes- consagran o no la mencionada prohibición de utilizar las leyes de presupuestos autonómicas para modificar los tributos establecidos en las respectivas Comunidades Autónomas.

6. Rechazada la aplicación del segundo inciso del art. 134.7 a las leyes de presupuestos de la Comunidad Foral de Navarra, debemos indagar si la prohibición de modificar tributos mediante este tipo de ley es aplicable a la referida Comunidad en

virtud de alguna de las disposiciones que sí regulan el ejercicio de su potestad legislativa en materia tributaria.

La respuesta a esta cuestión debe ser también negativa. A diferencia de lo que sucede en otros Estatutos de Autonomía -como el de La Rioja-, ningún precepto de la Ley 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, dispone la mencionada prohibición. Se limita a proclamar en su art. 18, la reserva de iniciativa legislativa en materia presupuestaria a favor del Gobierno y a proclamar, en su art. 45, que la actividad tributaria y financiera se regiará por el sistema tradicional del Convenio Económico precisando que en los Convenios se determinarán los criterios de armonización del régimen tributario de Navarra con el régimen general del Estado y que deberán respetar los principios contenidos en el Título Preliminar del Convenio Económico de 1969, así como el principio de solidaridad al que se refiere el art. 1 de la propia Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento.

Con todo ni los referidos criterios y principios del Convenio Económico aprobado por Decreto-ley 16/1969, de 24 de julio, vigente al plantearse las cuestiones de inconstitucionalidad, ni los del posterior Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra aprobado por la Ley 28/1990, de 28 de diciembre, ni en las ulteriores leyes de adaptación del Convenio (como la Ley 11/1993, de 13 de diciembre) se proclama, directa o indirectamente, la prohibición de modificar tributos por ley de presupuestos.

En cuanto a la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre de Financiación de las Comunidades Autónomas (L.O.F.C.A.), a pesar de que en su Disposición final dispone que «las normas de esta Ley serán aplicables a todas las Comunidades Autónomas, debiendo interpretarse armónicamente con las normas contenidas en los respectivos Estatutos», en la Disposición adicional segunda se establece que «en virtud de su régimen foral, la actividad financiera y tributaria de Navarra se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico». En cualquier caso, no es ocioso recordar que el veto a modificar tributos por ley de presupuestos tampoco figura entre los mandatos contenidos en esta Ley. En ella se establece una pluralidad de reglas y principios que afectan directamente a la legislación autonómica en materia tributaria y tienden, como se proclama en su preámbulo, a fijar la anualidad presupuestaria como norma básica, la prórroga automática y en cuanto a su estructura contable, a establecer los criterios homogéneos que hagan posible su consolidación a efectos de obtener la adecuada información del sector público en su conjunto (art. 21); pero entre esas reglas y principios no se contiene la exclusión de las leyes de presupuestos como fuente normativa de modificación de tributos sin previa habilitación legal; respecto de estas cuestiones se limita a afirmar, en su art. 17, que «las Comunidades Autónomas regularán por sus órganos competentes, de acuerdo con sus Estatutos, las siguientes materias: a) La elaboración, examen, aprobación y control de sus presupuestos; b) El establecimiento y la modificación de sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales...».

7. Tampoco en la Constitución existe ningún precepto en el que se establezca la mencionada prohibición. La aplicación del art. 134.7 ya ha sido descartada. En cuanto a los preceptos constitucionales aducidos en las presentes cuestiones de inconstitucionalidad, lo único que se exige es que las prestaciones personales o patrimoniales de carácter público (art. 31.3) y los tributos (art. 133.2) se establezcan por Ley.



Sin embargo, nada cabe oponer a que, en el caso de Navarra, la Ley a la que se refieren estos dos preceptos pueda ser la que aprueba los Presupuestos Generales de la Comunidad Foral. Superada la polémica histórica sobre el carácter formal o material de las leyes de presupuestos y sobre la naturaleza de la potestad de aprobación de la misma hoy debe aceptarse sin duda su pleno carácter de Ley. Así lo reconoció este Tribunal desde la primera Sentencia en la que se abordó este tema STC 27/1981 y así ha venido reiterándolo hasta la actualidad.

8. El Ministerio Fiscal ha aducido un último argumento para justificar la prohibición de introducir la modificación de tributos en la Ley de Presupuestos de la Comunidad Foral: la minoración de las facultades de debate y enmienda que sufre el Parlamento en la tramitación de este tipo de leyes.

Ciertamente, este Tribunal, a pesar de proclamar el carácter formal y material de ley de las leyes de presupuestos, ha reconocido la existencia de ciertos límites materiales a su contenido derivados de las exigencias del principio de seguridad jurídica y, sobre todo, de las «peculiaridades» o «especificidades» de su tramitación parlamentaria y, más concretamente, de las restricciones de las facultades de los órganos legislativos en relación con la tramitación de otros proyectos o proposiciones de ley. Así, hemos afirmado que no cabía incluir en dichas leyes materias que no tengan relación directa con los gastos e ingresos previstos en los presupuestos o con los criterios de política económica del Gobierno que lo promueve (por todas SSTC 65/1987 y 76/1992).

Sin embargo, está doctrina no resulta de aplicación al caso concreto que aquí estamos enjuiciando. En primer lugar, porque la modificación de tributos no puede considerarse materia ajena a la previsión de ingresos de la Comunidad y, en segundo lugar y muy especialmente, porque las peculiaridades o especificidades de la tramitación parlamentaria de las leyes de presupuestos en relación con la de los demás proyectos de ley resultan en el ordenamiento navarro prácticamente inexistentes. En efecto, según prevé el art. 148 del Reglamento del Parlamento Foral, «en el estudio y aprobación de los Presupuestos Generales de Navarra se aplicará el procedimiento legislativo ordinario, salvo lo dispuesto en la presente Sección» y esa salvedad se traduce, únicamente, por lo que aquí importa, en la exigencia de la previa conformidad de la Diputación Foral a las enmiendas que supongan aumento de gastos o disminución de ingresos (art. 149 del Reglamento). Sin embargo, esta pretendida excepción es común a todos los proyectos de Ley (art. 124.1) y, además, no entra en juego en el supuesto aquí analizado porque la disminución de las bonificaciones supone aumento de ingresos, no aumento de gastos ni disminución de ingresos. La única especificidad es la reserva de iniciativa a favor del Gobierno, pero el Parlamento no ve minoradas sus facultades de debate y enmienda con relación a los demás proyectos de Ley.

9. En definitiva, pues, en el ordenamiento jurídico hoy vigente ninguna disposición integrada en el bloque de la constitucionalidad impide que el Parlamento de la Comunidad Foral de Navarra mediante la Ley de Presupuestos Generales de la Comunidad pueda modificar los tributos. Basta esta constatación para rechazar la premisa de la que parte el razonamiento que sirve de base a la cuestión planteada y, en consecuencia para concluir que desde la perspectiva en la que se ha suscitado la presente cuestión ninguna tacha de inconstitucionalidad puede hacerse a los preceptos impugnados.

FALLO

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

Ha decidido

1º Desestimar la cuestión de inconstitucionalidad 804/87 promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Pamplona (en la actualidad, Tribunal Superior de Justicia de Navarra).

2º Que no ha lugar a declarar la inconstitucionalidad del art. 46.1 de la Ley Foral 21/1984 de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de Navarra para 1985.

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

Dada en Madrid, a dieciocho de abril de mil novecientos noventa y cuatro.—Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo Ferrer.—Luis López Guerra.—Fernando García-Mon y González-Regueral.—Carlos de la Vega Benayas.—Eugenio Díaz Eimil.—Álvaro Rodríguez Bereijo.—Vicente Gimeno Sendra.—José Gabaldón López.—Rafael de Mendizábal Allende.—Julio Diego González Campos.—Pedro Cruz Villalón.—Firmado y rubricado.

Voto particular que formula el Magistrado don Álvaro Rodríguez Bereijo a la Sentencia dictada por el Pleno en las cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas núms. 804/87 171/89 2.603/89 428/91 840/91, 1.389/91, 1.877/91; 189/92, 193/92, 794/92 y 195/92

1. Como ya expuse en las deliberaciones del Pleno, disiento de la fundamentación y fallo de la Sentencia que, apoyándose en una interpretación formalista y positivista de la Constitución y del precepto constitucional en juego, el art. 134 C.E., del cual -se afirma- no cabe deducir ningún principio constitucional en materia presupuestaria que vincule al poder legislativo de las Comunidades Autónomas, llega a una solución que no puedo compartir y de consecuencias prácticas profundamente negativas para el sistema de producción de normas.

En efecto, la tesis sobre la que se construye toda la argumentación de la Sentencia es que el art. 134 C.E. -según una interpretación literal y un análisis sistemático de sus distintos apartados- se refiere únicamente a los Presupuestos Generales del Estado en tanto institución estatal, del cual «no pueden inferirse, sin más, reglas y principios de aplicación por vía analógica, a las instituciones autonómicas». Concretamente, y en lo que ahora importa, de la prohibición establecida en el art. 134.7 C.E. («La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una Ley tributaria sustantiva así lo prevea») no puede inducirse -se afirma- un principio general de prohibición que sea aplicable a las Leyes de Presupuestos autonómicas o forales. La regulación de las fuentes normativas autonómicas, en este caso, ha de buscarse



únicamente en los respectivos Estatutos de Autonomía y demás Leyes que integran «el bloque de la constitucionalidad».

2. En la siempre compleja y delicada tarea de interpretación de la Constitución no se trata ciertamente, de deducir de sus preceptos, sin más y por las buenas, por pura comodidad o arbitrio según el caso, normas o principios generales; pero sí de entender y aplicar la Constitución como un todo y la unidad del orden por ella introducido en nuestro Derecho, indagando la *voluntas legis* insista en un concreto mandato constitucional para determinar su sentido y alcance normativo, pues la Constitución no se mueve en el vacío. Que en muchas ocasiones esa tarea del Tribunal Constitucional implica la creación de una norma subconstitucional, que no es reflejo literal *expressis verbis*, del texto del precepto es algo evidente cuando se examina la jurisprudencia constitucional, y más concretamente, y sin salirnos del tema que ahora nos ocupa, la producida en torno al problema de los límites formales y materiales al contenido constitucionalmente posible de las Leyes de Presupuestos (SSTC 27/1981, 65/1987, 126/1987, 65/1990 y de una manera muy clara en la reciente STC 76/1992); en la que el Tribunal, más allá de la expresa dicción literal de los apartados 2 y 7 del art. 134 C.E., ha deducido la existencia implícita de los límites materiales al contenido normativo de las Leyes de Presupuestos, bien de «la cualificación de la Ley de Presupuestos como vehículo de dirección y orientación de la política económica» (SSTC 27/1981, fundamento jurídico 2º, y 65/1987 fundamento jurídico 4º reiterado después en todas las Sentencias posteriores), bien del «principio de seguridad jurídica» «debido a la incertidumbre que una regulación de este tipo origina» (STC 65/1990, fundamento jurídico 3º, y STC 76/1992 fundamento jurídico 4º), o bien de «su función específica y constitucionalmente definida en el art. 134.2 C.E.», que hacen de la Ley de Presupuestos una Ley de contenido constitucionalmente definido por el que corresponde a su función constitucional [STC 76/1992, fundamento jurídico 4º a)].

Y a pesar de que esos límites, ex art. 134.2 C.E., no se encuentran expresamente impuestos en la Constitución, el Tribunal los ha fundamentado en la idea de la función constitucional que cumple en el sistema jurídico la Ley de Presupuestos.

3. En el caso ahora contemplado, la prohibición constitucional del art. 134.7 C.E., nos encontramos ante una norma claramente concerniente al sistema de fuentes del ordenamiento tributario que integra y complementa junto con otras, ubicadas en distintas partes del texto de la Constitución, la reserva de Ley en materia tributaria (art. 31.3 y art. 133.1 y 2 C.E.) como son: los límites a la utilización del Decreto-ley (art. 86.1 C.E.) o la exclusión de la iniciativa popular en materias de Leyes tributarias (art. 87.3 C.E.). Normas cuya función es garantizar la unidad financiera y la supremacía de la representación política parlamentaria, asegurando, como se dijo en la STC 19/1987, fundamento jurídico 4º, la unidad del ordenamiento y la igualdad de los contribuyentes, de modo que «la regulación de un determinado ámbito vital de las personas (el que afecta a la esfera de la libertad y la propiedad) dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes».

Es, pues, una norma que se inserta naturalmente y sin esfuerzo dentro de aquellas que regulan los principios formales de la imposición (el principio de legalidad tributaria) atinente al alcance formal de la reserva de Ley tributaria, esto es, qué tipo o clase de Ley viene exigido constitucionalmente (y cuáles son constitucionalmente inadmisibles)

en la creación y modificación de los tributos, cuya ordenación debe ser considerada como un sistema, lo que reclama -como se dijo en la STC 19/1987, fundamento jurídico 4º- «una dosis inevitable de homogeneidad», con la consecuencia de unidad del sistema tributario en todo el territorio nacional como indeclinable exigencia de la igualdad de los españoles».

Norma que trata de evitar y proscribir la viciosa práctica de los riders o cavaliers budgetaires tan frecuente en la historia financiera y unánimemente criticada por la doctrina de distintos países, de utilizar las Leyes de Presupuestos -entre otras razones por la celeridad y sumariidad de su tramitación y por lo complejo y prolijo de su abigarrado contenido que dificulta su conocimiento y comprensión por los ciudadanos- para llevar a cabo reformas del sistema tributario, a modo de una Ley tributaria más.

Y aunque sea el Estado y su Ley de Presupuestos Generales su primer y primordial destinatario, dada la preeminencia que la Constitución le reserva en la ordenación del sistema tributario (art.133.1 C.E., la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado), no resulta en modo alguno incompatible, antes al contrario, véiene exigida por su propia lógica, también respecto del ejercicio por las Comunidades Autónomas de su potestad legislativa dada la autonomía financiera que la Constitución les reconoce y garantiza atribuyéndoles expresamente [art. 133.2 y art. 157.1 b) C.E.] la facultad de crear sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales de acuerdo con la Constitución y las Leyes.

Este carácter o función del art. 134.7 C.E. como norma de carácter general del sistema de fuentes del ordenamiento, más allá de su ubicación específicamente presupuestaria referida a una institución estatal, ha sido destacado por el propio Tribunal Constitucional en su primera Sentencia en la materia donde se declaró (STC 27/1981, fundamento jurídico 3º) «... cierto que el art. 134.7 C.E. es una norma sobre producción de normas...».

Y, en efecto, que esto es así resulta patente también al examinar el debate parlamentario en la Comisión Constituyente y del que surgió su redacción definitiva como fruto de una enmienda transaccional (vid. el «Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, año 1978, núm. 87, Sesión núm. 19, celebrada el martes 13 de junio de 1978, págs. 1.485 a 1.491, en el tomo II de «La Constitución española. Trabajos parlamentarios»), imprescindible para la interpretación de este precepto constitucional como se dijo en la STC 27/1981.

El fundamento de la norma en lo que tiene de regla general prohibitiva -para decirlo con las mismas palabras del Consejo de Estado en su Memoria del año 1986- radica en el propósito constitucional de preservar la estabilidad del sistema tributario, obligando a que su reforma sea objeto de iniciativa, deliberación y aprobación autónomas y cerrando en consecuencia la posibilidad de que, incorporada al contenido de la Ley de Presupuestos, quede condicionada su valoración y tramitación por la imposición de un prevalente punto de vista presupuestario... «El art. 134.7 -concluye el Consejo de Estado- no tanto habilitaría a la Ley de Presupuestos para disponer en áreas no tributarias, cuanto acreditaría una orientación significativa, precisamente en la materia de conexión más directa con la presupuestaria, de que la Ley de Presupuestos ha de procurar atenerse a su propio ámbito, precaviendo la tentación de ser erigida sin medida



en instrumento útil para cumplir el principio de reserva de Ley y para revisar cualquier pieza del ordenamiento jurídico que tenga aquel rango».

Por otra parte, aunque obviamente «la Ley a que se refiere en sus distintos apartados el art. 134 C.E. es aquella que, como núcleo fundamental contiene la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado» (STC 126/1987, fundamento jurídico 5º), ello no significa, a mi modo de ver, que de él no quepa inducir principio general alguno predicable de todo el Derecho Presupuestario estatal o autonómico. El Presupuesto es una institución básica fundamental en la ordenación jurídica de toda organización política cuya plasmación en los textos constitucionales garantiza el sometimiento del poder financiero al imperio de Ley, a través del voto de los representantes de los ciudadanos democráticamente elegidos y garantiza, asimismo, el equilibrio constitucional en el reparto o división de poderes característico del sistema democrático. Y en ese sentido, por ejemplo, el apartado 1 del art. 134 de la Constitución «corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales su examen, enmienda y aprobación»), también referido primariamente a esa institución básica del Derecho estatal, trasciende su significación constitucional en tanto formulación de un más general principio de legalidad presupuestaria, en el doble sentido de «regla de competencia» en las relaciones entre el Poder Legislativo y el Poder Ejecutivo, y de «reserva material de Ley» que garantice los derechos de los ciudadanos frente al ejercicio abusivo del poder financiero; garantía que resultaría precaria si no se asegurase la aprobación del destino de los gastos públicos por los representantes de quienes han de soportar las cargas públicas necesarias para su sostenimiento; pues los gastos públicos se traducen siempre, de un modo u otro, en nuevos y mayores impuestos. Formulación que, más allá de su específica referencia a una institución del Estado, se proyecta como principio general o común aplicable también a las Comunidades Autónomas en las que, junto con las provincias y municipios, se organiza territorialmente el Estado. Y ello sería así, al margen del dato positivo de que los Estatutos de Autonomía prevean o no expresamente tal principio.

Hay, pues, en el art. 134 C.E. y singularmente en su apartado 7, algo más que trasciende la concreta regulación de una institución del Estado, entendido el término en sentido estricto, es decir como sinónimo de la organización central o general del Estado, por seguir la terminología empleada en la propia Sentencia. Porque la Constitución, al incorporar a su texto los principios y reglas presupuestarias, trata de fijar, para garantía de los ciudadanos y límite al ejercicio del poder financiero, los perfiles de una institución basilar de toda organización política que cumple análoga función cualquiera que sea el ámbito, estatal o autonómico, como uno de los instrumentos indispensable del equilibrio constitucional entre los poderes que es característico del sistema democrático parlamentario. Porque el órgano que tiene la potestad de orientar previamente los gastos públicos y repartir el coste de su cobertura mediante el sistema tributario, detenta la supremacía política dentro del Estado.

4. Tampoco deben llevarse demasiado lejos, como parece pensar la Sentencia, las consecuencias dogmáticas de la separación sistemática constatable en el texto de la Constitución, entre la formulación del principio de legalidad o de reserva de Ley tributaria y la del principio de legalidad presupuestaria cuando se trata de llevar a cabo una labor hermenéutica, como la que ahora corresponde al Tribunal, de deducir de la Constitución los principios generales de la organización y funcionamiento de la Hacienda. Porque en

esa tarea es preciso no perder de vista el sentido que históricamente ha tenido siempre ese principio básico y fundamental en todo Estado de Derecho de que «ningún tributo puede ser establecido o impuesto sin el consentimiento de los representantes de la nación», (*no taxation without representation*), expresión del más antiguo principio político de la autoimposición o del consentimiento de los impuestos cuyo origen se remonta a la Edad Media.

En los albores del constitucionalismo, el principio de legalidad presupuestaria engloba también el principio del voto o aprobación anual de los impuestos que podían recaudarse. Esta unidad quebró cuando, por las crecientes necesidades financieras del estado, hubo de organizarse un sistema de impuestos permanentes, el fundamento de cuya exacción o recaudación legal no podía descansar ya en la Ley anual de Presupuestos sino en las Leyes particulares que los establecían y regulaban. Y así tuvo lugar en el ordenamiento constitucional un acontecimiento de singular importancia para el Derecho Público, cuya trascendencia dogmática se ha cuidado de subrayar la doctrina (Otto Mayer, D. Jesch y entre nosotros Sainz de Bujanda): la «bifurcación del principio de legalidad financiera» en dos principios separados, el de legalidad presupuestaria (que se lleva a la parte orgánica de la Constitución relativa a la organización y reparto de competencias de los distintos poderes del Estado), En virtud de este fenómeno los ingresos se aprueban de una sola vez al aprobar la Ley que los crea y los tributos que los generan se consideran vigentes en tanto no se modifique la norma que los estableció por otra posterior de igual o mayor rango -sin que precisen ser revalidadas por la Ley de presupuestos o por cualquier otra» como reza expresivamente el art. 20 de la vigente Ley General Tributaria de 1963 al hacerse eco de este fenómeno). No hay necesidad ya de aprobación anual. Las Leyes tributarias adquieren así un carácter permanente y no contienen ninguna limitación cuantitativa en materia de ingresos; el Estado puede recaudar todas las cuotas devengadas por la realización de hechos imposables previstos legalmente.

La legalidad presupuestaria afecta sólo a los gastos públicos. La aprobación del Poder Legislativo, sean las Cortes sean las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas, tiene como efecto autorizar la realización de los gastos consignados en los Presupuestos en las finalidades y hasta el límite cuantitativo y temporal que se determine específicamente para cada una de sus partidas.

No cabe, pues, afirmar sin más y de manera un tanto apodíctica, como se hace en la Sentencia, que del art. 134.7 C.E. no puede inducirse un «principio general» de prohibición de crear o modificar tributos por medio de las Leyes de Presupuestos, sean estatales o autonómicos, cuyo sentido es plenamente acorde con los límites normativos que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha venido deduciendo tanto explícita como implícitamente de la constitución (art. 134). Principios que deben regir y aplicarse a todo sistema de producción de normas jurídicas a fin, entre otras cosas, de encauzar dentro de la racionalidad la unidad y la homogeneidad del sistema tributario en todo el territorio nacional.

Lo que conecta a la norma del art. 134.7 no sólo con la legalidad -la presupuestaria y la tributaria- sino también con la seguridad jurídica o certeza del Derecho.

5. Por otra parte, la doctrina de la Sentencia presenta, a mi juicio, serios inconven-



mentos dentro del sistema de fuentes.

Es cierto que la deducción, sin más, de los preceptos constitucionales, de principios generales aplicables a las Comunidades Autónomas al margen de los establecidos expresamente por la Constitución, puede entrañar riesgos de alterar el sistema de distribución de competencias o recortar la autonomía política de las Comunidades Autónomas que la Constitución garantiza. Por ello, esa tarea de interpretación constitucional ha de ser llevada a cabo con suma prudencia y cautela.

Sin embargo creo, sinceramente, que éste no es el caso. En primer lugar, porque nos encontramos ante la deducción de un principio general del sistema de fuentes del ordenamiento tributario cuyo sentido se circunscribe al sistema de producción de normas en el sentido querido por la Constitución y que se aplica a todo ejercicio del Poder Legislativo en materia de creación o modificación de tributos, Principio que en nada afecta o menoscaba la autonomía política o financiera de las Comunidades Autónomas que la Constitución reconoce y garantiza ni tampoco incide en el sistema de delimitación competencial.

Estamos ante la deducción de una norma puramente racionalizadora del ejercicio de la potestad legislativa en materia tributaria que en nada merma la facultad de las Comunidades Autónomas para establecer o modificar, del modo que estimen más conveniente y dentro de los límites establecidos en la Constitución y en la L.O.F.C.A., sus impuestos, tasas o contribuciones especiales.

En segundo lugar, las propias Comunidades Autónomas en su práctica legislativa han venido entendiéndolo así y, al margen del dato de que algún Estatuto de Autonomía ha incorporado a su texto una prohibición semejante a la del art. 134.7 C.E. (caso de la Comunidad Autónoma de La Rioja, art. 39.5 de su Estatuto), son numerosas las Leyes tributarias autonómicas en las que, admitiendo implícitamente la vigencia del art. 134.7 C.E. como principio general, se habilita expresamente a las Leyes de Presupuestos de la Comunidad Autónoma para modificar, dentro del ámbito de su propia competencia en la materia, los tributos.

Así ocurre, por ejemplo, en Baleares (Ley 12/1991, de 20 de diciembre, del Impuesto sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente); Cataluña (Ley 21/1984, de 24 de octubre, del Impuesto sobre el Juego del Bingo); Canarias (Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial sobre Combustibles derivados del Petróleo); Castilla-La Mancha (Ley 4/1989, de 1 de diciembre, de Tributación sobre los Juegos de Suerte, Envite o Azar); Galicia (Ley 7/1991, de 19 de julio de Tributación sobre el Juego); País Vasco (Norma foral 13/1991, de la Diputación Foral de Guipúzcoa, del Impuesto sobre la Renta, Disposición final primera; Norma foral 14/1991, de la Diputación Foral de Guipúzcoa, del Impuesto sobre el Patrimonio, Disposición final segunda; y lo mismo para la Diputación Foral de Vizcaya en el Impuesto sobre la Renta (Norma foral 7/1991, Disposición final decimoquinta) y en el Impuesto sobre Sociedades (Norma foral 11/1984, Disposición final cuarta)... e igual ocurre con la Diputación Foral de Álava, de cuya cita hago gracia; e incluso en la propia Comunidad foral de Navarra (Ley foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, Disposición adicional primera; Ley Foral 6/1992, de 14 de mayo, del Impuesto sobre la Renga, Disposición adicional novena; Decreto foral Legislativo 144/1987, de 24 de julio, del Texto articulado de la Ley

Foral de Tasas, Exacciones Parafiscales y Precios, art. 19; Ley foral 20/1992, de 30 de diciembre, de Impuestos Especiales, Disposición final segunda; y Ley foral 13/1992, de 19 de noviembre, del Impuesto sobre el Patrimonio, Disposición adicional cuarta.

En tercer lugar, las consecuencias negativas de la doctrina sentada por la Sentencia son todavía más graves en aquellas Comunidades Autónomas como la Comunidad Foral de Navarra que, por su peculiar sistema de Convenio Económico, ostentan una autonomía financiera y un poder tributario propio mucho más amplio que el de las Comunidades de régimen general o común, al disponer de amplias facultades para establecer, mantener y regular su propio régimen tributario sin más cortapisas o limitaciones que el respeto de los criterios generales de armonización con el régimen general tributario del Estado, así como el principio de solidaridad (art. 45.3 de la L.O.R.A.F.N.A. y art. 7 de la Ley del Convenio Económico, de 26 de diciembre de 1990).

De esta manera, la garantía que para los ciudadanos y contribuyentes representa el límite formal que la Constitución establece a la creación o modificación de tributos se desvanece cuando es una Comunidad Autónoma quien ejercita el poder tributario, sin considerar su magnitud y trascendencia evidente, por demás, en las Comunidades de régimen foral con sistema tributario propio sujeto al régimen de Convenio o Concierto económico, como es el caso de Navarra o el del País Vasco.

6. Por todo lo anteriormente expuesto, el Tribunal debió, en mi opinión, haber entrado a enjuiciar el art. 46.1 de la Ley Foral de Presupuestos Generales de Navarra para 1985 desde la perspectiva de su acomodación al límite establecido en el art. 134.7 C.E. Lo cual llevaría a determinar si la norma cuestionada, que reducía el tipo de la bonificación en la Contribución Territorial Urbana para las viviendas de protección oficial del 90 al 50 por 100, constituye o no una «modificación de los tributos» en el sentido constitucional del término. Cuestión que, en mi opinión, habría de ser respondida afirmativamente, pues la supresión o reducción de las exenciones o bonificaciones tributarias constituye una alteración de los elementos esenciales del tributo (la delimitación del hecho imponible y la base imponible) directamente determinantes de la cuantía de la prestación en que consiste la deuda tributaria. Debiendo, pues, matizarse expresamente la doctrina anteriormente establecida por el Tribunal Constitucional en la STC 6/1983 al enjuiciar la homóloga norma estatal que se contenía en el Real Decreto-ley de 20 de julio de 1979 sobre Medidas Urgentes de Financiación de las Haciendas Locales.

Madrid, a veinte de abril de mil novecientos noventa y cuatro.-Álvaro Rodríguez Bereijo.-Firmado y rubricado.

Voto particular que formula el Magistrado don José Gabaldón López a la Sentencia dictada en las cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas núms. 804/87, 171/89, 2.603/89, 428/91, 840/91, 1.389/91, 1.877/91, 189/2, 193/92, 194/92 y 195/92, y al cual se adhieren los Magistrados don Eugenio Díaz Einil y don Rafael de Mendizábal y Allende

Lamento disentir del criterio mayoritario en cuanto a la resolución de fondo y su fundamentación formulada en todas las cuestiones de inconstitucionalidad salvo la 84/87; respecto de ésta sí concuerdo con la Sentencia dictada.



En mi opinión, el fallo, en las referidas cuestiones, debió haber sido contrario al que se dictó, es decir, declaratorio de la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad del art. 46.1 de la Ley Foral 21/1985, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de Navarra para 1985. Y ello, por las siguientes razones:

1. Se formulaba duda sobre la constitucionalidad del art. 46.1 de la ley Foral de Presupuestos citada; el Tribunal proponente había considerado la posibilidad de que infringiese el art. 134.7 del texto constitucional, es decir, había partido implícitamente de la aplicabilidad de este precepto a la Ley de Presupuestos navarra.

Debe empezarse afirmando que el párrafo 7 del art. 134 de la Constitución viene a completar, desde el punto de vista presupuestario, el principio de legalidad tributaria. Precisamente porque, incluso con posterioridad a la formulación de este principio, se había seguido utilizando la Ley de Presupuestos para autorizar impuestos y no sólo gastos, el referido precepto del art. 134 cierra tal posibilidad desde un doble y complementario punto de vista: la Ley de Presupuestos no puede crear tributos y en este sentido los Presupuestos, aunque sean también Ley formal, son una Ley peculiar con referencia a cualquier otra Ley siendo una de sus peculiaridades precisamente la de esa limitación; y además, tampoco puede modificar tributos si una Ley tributaria sustantiva no lo ha previsto. Como empieza reconociendo la STC 27/1981, fundamento jurídico 2º, «el art. 134.7 prohíbe en todo caso la creación de tributos, pero prohíbe también su modificación, con la excepción de que ésta aparezca prevista en una ley tributaria sustantiva». De suerte que, en este sustancial aspecto, el precepto que nos ocupa cierra las prescripciones del principio de legalidad tributaria en su alcance presupuestario. Tal principio es formulado expresamente en nuestra Constitución por el art. 31.3 («sólo podrán establecerse prestaciones... ..patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley») y se completa por el 133.1 en relación con el ejercicio de la potestad tributaria (que habrá de ser «mediante Ley»), es decir, según la STC 6/1983 (fundamento jurídico 4º), la reserva de Ley se refiere a la creación *ex novo* de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, Precisamente, con la norma del párrafo 7 del art. 134 se trata de evitar la utilización de la Ley de Presupuestos para llevara cabo alteraciones de tributos no previstas en leyes sustantivas, entre otros fines que caracterizan su antes señalada peculiaridad, porque «las notas singulares de la Ley presupuestaria ha de reconocerse que también vienen impuestas por el hecho de que su debate está de alguna manera restringido por las disposiciones reglamentarias de las Cámaras que regulan su procedimiento», pues «el requisito de conformidad del Gobierno para toda proposición o enmienda que suponga aumento de gastos o disminución de ingresos que afecta a cualquier Ley envuelve en este caso la restricción constitucional del debate y son estas limitaciones las que determinaron que la propia Constitución redujera el papel de la Ley de Presupuestos como vehículo de reformas tributarias» (STC 27/1981, fundamento jurídico 2º). «La inclusión injustificada de materias no relacionadas con la disciplina presupuestaria supone una restricción ilegítima de las competencias del poder legislativo al disminuir sus facultades de examen y enmienda sin base constitucional» (STC 65/1987, fundamentos jurídicos 4º y 5º) pues la buena ordenación de la Hacienda Pública exige que no se utilicen los Presupuestos para introducir modificaciones que corresponden a las Leyes tributarias sustantivas (STC 27/1981, fundamento jurídico 2º).

2. La Constitución de 1978 ha atribuido a las Comunidades Autónomas autonomía

financiera para el desarrollo y ejercicio de sus competencias (art. 156.1), o sea para elaborar y aprobar sus propios presupuestos [arts. 17. a) y 21 de la L.O. de Financiación de las Comunidades Autónomas y con carácter especial en los arts. 16.1 y 18.1 de la L.O. de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, de 10 de agosto de 1982]. Sin que en esas leyes aparezca ninguna limitación respecto de la aplicación de las restricciones del art. 134.7 ni tampoco en contra de la fuerza vinculante de un precepto (antes bien, alguna la incluye) que formula un mandato constitucional de aplicación general, pues, como dijimos en la STC 5/1983, (fundamento jurídico 3º), los preceptos no pueden interpretarse aisladamente sino considerándose como un todo en el que cada uno encuentra su sentido pleno en relación con otros y con la unidad de la propia Constitución. Por tanto, si la limitación del párrafo 7 del art. 134 forma parte, como antes decimos, del principio de legalidad tributaria, debe ser también de aplicación en las Comunidades Autónomas donde la potestad tributaria atribuida por el art. 133.1 C.E. deberá enmarcarse en las mismas normas generales establecidas al respecto por la Constitución, si no vienen moduladas por las del propio Estatuto.

Así resulta también a partir de la consideración de la naturaleza y límites del poder legislativo de las Comunidades Autónomas en materia tributaria. Porque de lo dispuesto por los apartados 1 y 2 del art. 133 C.E. se deduce que las Comunidades Autónomas, al legislar en materia tributaria, están sujetas a dos clases de límites: por una parte, los genéricos establecidos por la Constitución al poder legislativo tributario del Estado, tanto los materiales como los formales salvo que por su propia naturaleza no puedan ser trasladables al ámbito de la legislación autonómica en esta materia; sería en efecto incompatible con la configuración que se establece en la C.E. del poder legislativo tributario de las Comunidades Autónomas que éstas quedaron exceptuadas de los límites impuestos al poder legislativo estatal; de otra parte, a las Comunidades Autónomas les son aplicables, además, una serie de límites específicos y propios que, por su propia naturaleza, no afectan al Estado.

Y dentro de aquellos límites genéricos de común aplicación debe incluirse el del art. 134.7 C.E. Ningún argumento lógico impide que este límite se aplique al poder legislativo de las Comunidades Autónomas. Incluso su tenor literal, referido estrictamente a «la Ley de Presupuestos», permite su aplicación tanto a aquéllas como a la del Estado ya que establece una regla de ordenación presupuestaria de las que otorgan especial naturaleza a su ley ordenadora. Si, por otra parte, se integra en la regulación constitucional de la reserva de Ley, de su mandato no pueden considerarse excluidos ningún tipo de tributos y tampoco los que puedan establecer las Comunidades Autónomas en el ejercicio del poder normativo que les reconoce la Constitución.

Confírmase lo dicho recordando el fundamento del precepto, señalado en nuestra STC 27/1981 (fundamento jurídico 2º), pues si son en general las notas singulares de la Ley de Presupuestos y en especial las restricciones del debate parlamentario las que justifican que la Constitución reduzca el papel de aquélla como vehículo de reformas tributarias, idénticas peculiaridades tienen lugar también en las de las Comunidades Autónomas y en particular en Navarra; así resulta del art. 35 de la Ley Foral 8,1988, de 26 de diciembre (de Hacienda Pública de Navarra), que establece el deber del Gobierno de Navarra de remitir el Proyecto de Ley de Presupuestos al Parlamento de la Comunidad antes del primero de noviembre de cada año lo cual limita también el período de discusión parlamentaria de dicho proyecto; y, por otra parte, el art. 149 del Reglamento



del Parlamento de Navarra establece ciertos requisitos para admitir a trámite enmiendas que supongan aumento de gastos o limitación de ingresos, es decir, restricciones idénticas a las de la legislación estatal.

Además, diversas leyes forales autorizan expresamente a la de Presupuestos para modificar ciertos elementos de los tributos por ellas regulados, lo cual supone una evidente aplicación del mandato del art. 134.7. De todo lo dicho resulta, pues, la aplicabilidad de este precepto a la Ley de Presupuestos de la Comunidad Foral de Navarra.

3. Por otra parte, el precepto cuya constitucionalidad se cuestiona (art. 46.1 de la Ley Foral del Parlamento de Navarra de 29 de diciembre de 1984, aprobatoria de sus Presupuestos Generales para 1985) constituye una modificación del tributo que debe reputarse sujeta a la reserva de Ley en materia tributaria en cuanto reduce las bonificaciones temporales en la Contribución Territorial Urbana de las viviendas de protección oficial del 90 al 50 por 100 de la base imponible. Afirmada antes la aplicabilidad del art. 134.7 a las Comunidades Autónomas, debe ahora agregarse que la modificación que introduce aquel precepto se refiere a uno de los elementos esenciales del tributo. Se ha alegado, en contra de esto último, lo dicho en nuestra STC 6/1983 (fundamento jurídico 6º). Allí se argumenta acerca del principio de legalidad en materia tributaria en relación con la cuestión tratada, o sea la constitucionalidad de un Decreto-ley, afirmando que «hay una legalidad estricta que comprende el establecimiento de los beneficios fiscales, entre los que se cuentan las exenciones y bonificaciones, pero no cualquier regulación de ellos»; y agrega que «la reserva de Ley hay que entenderla referida a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: la creación *ex novo* de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano o nivel de la Ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria». Doctrina que se formula, evidentemente, en relación con la constitucionalidad (que declara) de la reducción de una bonificación efectuada por Decreto-ley, problema en algún modo distinto al que plantea si se efectúa en una Ley de Presupuestos. Precisamente también en dicha Sentencia se afirmaba que la reserva de Ley se limita a la creación de los tributos y a su esencial configuración, dentro de la cual puede genéricamente situarse el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, pero no cualquiera otra regulación de ellas, ni la supresión de las exenciones o su reducción o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de elementos esenciales del tributo: afirmación esta última a la cual se llegaba desde la anterior sin argumentación o demostración alguna de la que colegir su certeza y que, a la vista de un análisis de su aserto, debería ser revisada. Así, las exenciones y bonificaciones tributarias deberán, según exige su naturaleza, y en contra de lo allí afirmado, considerarse como elementos esenciales del tributo; éste, que se resuelve en una prestación pecuniaria, necesita para determinarla un hecho imponible, un sujeto pasivo, la base imponible y los tipos de gravamen, y esos son los elementos configuradores del mismo que están por ello reservados a la Ley y no pueden ser modificados en la de presupuestos sin previsión de otra sustantiva. En cuanto enervan el efecto jurídico del hecho imponible o modifican la base, pueden ser consideradas como «directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria», tal como se define en general en el art 10 de la Ley General Tributaria, al que, por otra parte, se remite el 7 c) de la Ley General Presupuestaria,

Texto refundido de 23 de septiembre de 1988; son pues, elementos determinantes de seguridad jurídica para el contribuyente y de certeza del ordenamiento tributario.

4. Las exenciones y bonificaciones constituyen beneficios fiscales a los que se refiere el específico mandato del art. 133.3 de la Constitución: «todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse por virtud de la Ley», exigencia que no es otra cosa que un desarrollo de la cláusula general del art. 31.3 puesto que todo beneficio tributario viene, en definitiva, a modificar la prestación patrimonial en que el tributo se resuelve y, al alterar su incidencia, opera una modificación a posteriori de la aplicación de los elementos esenciales del propio tributo, resultando, pues, también un elemento esencial del mismo. Mas, si es este el alcance de los beneficios tributarios, su supresión o modificación tendrá la misma naturaleza y efectos que su establecimiento: de una parte, altera el rendimiento del tributo para la Hacienda y, de otra, incrementa el gravamen para el particular respecto de lo ya establecido en una Ley anterior, es decir, la que creó el beneficio (exención o bonificación); y si a la creación de aquél corresponde la garantía que el principio de legalidad establece, bajo la misma garantía y por las mismas razones ha de situarse su modificación o supresión.

Contemplada, pues, en el seno del sistema constitucional, la disposición del art. 133.3 citada completa el significado y alcance de la reserva general establecida por el art. 31.3 porque, al fin y al cabo, la supresión de una exención se traduce, como antes decimos, en un aumento de la prestación patrimonial; por contraposición a la genérica reserva relativa, el art. 133.3 establece, como ya indicamos en el fundamento jurídico 4 de la STC 6/1983, una legalidad estricta que comprende el establecimiento de los beneficios fiscales; y de su tenor literal no puede, pues, deducirse que la modificación de los mismos esté excluida de la reserva de Ley como allí se hace sin argumentar por qué la creación de exenciones y bonificaciones afecta a los elementos esenciales del tributo y no su supresión, cuando el citado apartado 3 del art. 31 se refiere a todos los elementos esenciales de la relación tributaria, como aquella misma Sentencia señalaba. Porque si algún elemento determinante de la configuración sustancial del tributo se atribuyera a norma inferior a la Ley, quedarían fuera de la responsabilidad plena del legislador los principios constitucionales tributarios que como los de justicia, equidad, progresividad... (art. 31.1 C.E.) deben informar todos los elementos determinantes de la obligación tributaria. Que de la creación o supresión resultan derechos subjetivos lo reconoce aquella misma Sentencia (fundamento jurídico 2º) cuando afirma que «las normas que establecen exenciones o reducciones tributarias crean ciertamente situaciones jurídicas individualizadas en favor de los beneficiados...» «tal poder consiste en no satisfacer un determinado tributo o en satisfacerlo en una cuantía menor que la prevista con carácter general...». Esto equivale a reconocer su papel esencial de la determinación de la deuda tributaria, como antes señalamos.

5. En consonancia con lo dicho, procede afirmar que el precepto cuestionado, en cuanto reduce la bonificación del impuesto del 90 al 50 por 100, debe reputarse efectivamente como una modificación del tributo que no puede llevarse a efecto en 13 Ley de Presupuestos sin estar prevista en una Ley tributaria sustantiva y no una mera adaptación a la realidad temporal con el alcance y significado que resulta de la STC 27/1981, donde, tras señalar las diversas interpretaciones posibles y las razones puestas de manifiesto durante la tramitación parlamentaria, concluíamos en la necesidad de adoptar una solución de compromiso que, en tanto prohíbe indiscriminadamente la



creación de tributos en la Ley de Presupuestos, permite su modificación, aunque se trate de alteraciones sustanciales y profundas del impuesto, pero siempre que exista una ley sustantiva que lo prevea y, en todo caso, no obsta a un tratamiento en la ley presupuestaria de la mera adaptación del tributo a la realidad. Pero, agregamos ahora, siempre que tal adaptación no constituya modificación de alguno de los elementos esenciales del tributo.

Y el efecto modificativo de la norma ahora cuestionada se revela al ponerla en relación con las disposiciones que, tanto en la Comunidad Foral de Navarra como en el Estado, regulaban las bonificaciones reconocidas a las viviendas de protección oficial. En la legislación navarra, originariamente el Acuerdo foral de 9 de diciembre de 1977 había establecido que las viviendas de protección oficial gozaran de una reducción del 90 por 100 de la base de la Contribución Urbana durante un período de veinte años. El posterior Acuerdo del Parlamento Foral de 24 de mayo de 1982 la transformó en una bonificación del 50 por 100 de la base durante cinco años, respetando transitoriamente el plazo por el que fueron otorgadas las reducciones reconocidas al amparo del Acuerdo de 9 de diciembre de 1977. La norma ahora cuestionada altera el régimen transitorio establecido por el Acuerdo de 24 de mayo de 1982, reduciendo el porcentaje de la bonificación, que pasa a ser el 50 por 100, aunque mantiene el período de disfrute inicialmente previsto; queda por ello al margen del régimen establecido para el futuro por el citado Acuerdo de 24 de mayo de 1982, e incorpora al ordenamiento tributario de la Comunidad Foral un precepto sustancialmente idéntico al previamente establecido por la Disposición transitoria segunda b) del Decreto-ley 11/1979, de 20 de julio.

La reducción, pues, del tipo de la bonificación del 90 al 50 por 100 que lleva a cabo el precepto cuestionado no puede considerarse como una simple adaptación del tributo; supone una alteración de la Contribución Urbana que se traduce en un notorio incremento del gravamen para el contribuyente y, tratándose de un beneficio fiscal muy extendido, determinará un sustancial aumento de la recaudación. Tanto, pues, si se adopta una perspectiva formal como si se contempla desde el punto de vista material, la norma cuestionada supone la modificación de un tributo llevada a cabo en una Ley de Presupuestos sin la previa habilitación por Ley Tributaria sustantiva, vulnerando en consecuencia lo dispuesto por el art. 134.7 de la Constitución.

Madrid, a veintiuno de abril de mil novecientos noventa y cuatro.—José Gabaldón López.—Eugenio Díaz Eimil.—Rafael de Mendizábal Allende.—Firmado y rubricado.