Interventores y Auditores del Estado

Página web de la Asociación Profesional de Interventores y Auditores del Estado

www.interventoresauditores.com

Un espacio en común para habilitar un canal de participación con nuestros asociados, con información de actualidad, noticias y enlaces con otras entidades públicas y privadas

Enero a Junio de 2012

Interventores y Auditores del Estado

Revista Nº5

Número 5 · Semestral · Enero a Junio de 2012

REVISTA DE LA ASOCIACIÓN

Interventores y Auditores del Estado

PAPELES DE TRABAJO

- La contabilización de subvenciones para proyectos de ejecución plurianual
- Los gastos de representación
- Nuevo marco normativo de la actividad de auditoría de cuentas en el ámbito mercantil (I)
- Problemática del régimen jurídico de contratación aplicable al sector público empresarial

ARCHIVO DE DOCUMENTOS

- Acto de entrega: Orden del mérito civil a José Pascual
- Jornada sobre los retos del control ante el nuevo escenario económico-presupuestario

Somos especialistas en Seguros de

Responsabilidad Civil Profesional Interventores.

flexibilidad

compromiso

dinamismo

WR Berkley ESPAÑA

Paseo de la Castellana, 149
28046 Madrid
T. +34 91 449 26 46
F. +34 91 449 26 99

Paseo de Gracia, 11 - Esc. A 6ª 4ª
08007 Barcelona
T. +34 93 481 47 29
F. +34 93 281 47 37

www.wrblondon.com/spain

Póliza colectiva adecuada a tus necesidades.

Posibilidad de ampliar el capital individual.

REVISTA DE LA ASOCIACIÓN

Interventores y Auditores del Estado

Número 5 · Semestral · Enero a Junio de 2012

CONSEJO DE REDACCIÓN

Presidente: Juan Carlos Gómez Condado
Secretaria: Mercedes Lebrancón Cortés
Tesorero: Francisco Almonte Gregorio
Vocales:
Mª José Mora de la Viña
Mª Ascensión Gómez Magaña
Ana Mª Jiménez García
Ignacio Gutiérrez Gilsanz
Pedro Bernabé Portilla López
Mª del Carmen Herrera Velasco
Mª José Chica Bermúdez
Gorka Eukeni López González
Domingo García Díez
José Miguel González Tallón
Eva Gómez-Escalonilla Rodríguez

REALIZACIÓN EDITORIAL

Fénix Factory S.L.
www.fenixfactory.com

IMPRENTA

Lavel industria gráfica S.A.

"Las fotografías que ilustran el interior de esta Revista fueron tomadas con ocasión de la Jornada sobre los retos del control ante el nuevo escenario económico-presupuestario organizada por la Asociación el pasado 23 de noviembre de 2011. También se incluyen fotografías del equipo de fútbol 11 de la Asociación".

www.interventoresauditores.com

Depósito Legal: M- 53012-2009

SUMARIO

EDITORIAL.....4

PAPELES DE TRABAJO

La contabilización de subvenciones para proyectos de ejecución plurianual según las órdenes del ministerio de economía y hacienda 733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias y 1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el plan general de contabilidad pública.....6

Los gastos de representación.....26

Nuevo marco normativo de la actividad de auditoría de cuentas en el ámbito mercantil (I) 52

Problemática del régimen jurídico de contratación del sector público empresarial.....89

ARCHIVO DE DOCUMENTOS

Acto de entrega: Orden del mérito civil a José Pascual 104

Jornada sobre los retos del control ante el nuevo escenario económico-presupuestario 108

Interventores y Auditores del Estado, Revista de la Asociación Interventores y Auditores del Estado es una publicación de distribución privada y gratuita. Esta revista no se hace responsable de las opiniones vertidas por sus colaboradores en las entrevistas y artículos publicados, ni se identifica necesariamente con las mismas. Queda prohibida la reproducción total o parcial de cualquier información gráfica o literaria, sin autorización.

MADRID, ENERO 2012

EDITORIAL

Nos encontramos inmersos en un periodo de cambios: cambio de Gobierno, de Ministro, de Secretaria de Estado, de Subsecretaria, de Interventor General, de Director General de Presupuestos, de..., hasta se ha cambiado la Junta de Gobierno de la Asociación. Desde aquí quiero trasladar nuestra enhorabuena a los nuevos cargos, todos conocemos su trayectoria profesional y personal, por lo que solo nos queda desearles la mejor de las suertes en las tareas encomendadas, a la vez que les reiteramos nuestra dedicación en el trabajo y una leal colaboración.

Aprovecho estas líneas para expresar nuestro reconocimiento a todos los compañeros que han sido cesados en sus funciones y agradecerles el impulso que su trabajo ha supuesto para nuestro colectivo y para la Asociación.

Actualmente, vivimos pendientes de la evolución de dos variables interrelacionadas, que antes eran unas grandes desconocidas: el Déficit y la Prima de riesgo. Sobre el déficit, mucho se ha escrito, pero en lo que la mayoría está de acuerdo es que, dado el previsible estancamiento económico que condiciona el aumento de los ingresos públicos, cualquier medida a adoptar debe tener por finalidad conseguir una mejor gestión de los gastos públicos.

La prensa, estos días nos despierta con noticias sobre la oportunidad o necesidad de algunas inversiones, sobre los múltiples y variados casos de despilfarro, de corrupción, sobre el déficit oculto, sobre las facturas en los cajones, etc. Muchas veces, completan la noticia haciéndose eco de lo que se pregunta la gente en tertulias, foros, encuestas, etc.: ¿Cómo es posible que nadie detectara que había algo raro?, ¿Dónde está el coladero de la corrupción?, ¿Dónde están los órganos de control?, ¿Y los Interventores?, ¿Qué ha fallado?, etc.

Parece que ahora es imprescindible acometer una profunda reducción y racionalización de las “entidades instrumentales” que en muchos casos han funcionado como Reinos de Taifas, al margen de la disciplina presupuestaria, contable y, prácticamente, sin estar sometidas al control.

Cuando, hace ya bastantes años, hice las prácticas, el Interventor delegado, ya entonces muy veterano, me dijo: “mira hijo, cuando hay cambio de Gobierno, todo el mundo habla de la conveniencia del control, de la necesidad de reforzarlo, de las auditorias de infarto, de la importancia de la contabilidad, de... pero no te preocupes que eso solo dura los dos primeros años. Pasado este tiempo se olvida esa necesidad?”. Sería deseable que, por lo menos esta vez, estuviera confundido.

Las primeras llamadas que recibí tras ser nombrado Presidente, eran de compañeros que pedían que siguiéramos con la publicación de la Revista, que se había conseguido una publicación propia, con prestigio y que no podíamos dejarla morir. Siempre he creído que como asociado debíamos disponer de un instrumento en donde pudiéramos comunicarnos con la sociedad, con otros profesionales y con nuestros compañeros. Gracias a la iniciativa de la Junta anterior disponemos de ese medio, por ello, os pido un pequeño esfuerzo para que nuestra revista, siga siendo un referente, y que sigáis colaborando con el mismo entusiasmo y buen hacer que hasta ahora.

Pero también creo que la revista en formato papel debe completarse con una Página Web potente, para que se conozca lo que hacemos y porqué lo hacemos; para que sea un instrumento de comunicación externa y, en especial, un vehículo de comunicación interna entre los asociados, que nos haga participes de nuestros proyectos y actividades y permita conocer nuestras inquietudes y propuestas y aquí es donde todavía queda mucho por hacer entre todos.

Juan Carlos Gómez Condado

Presidente de la Asociación de Interventores y Auditores del Estado

LA CONTABILIZACIÓN DE SUBVENCIONES PARA PROYECTOS DE EJECUCIÓN PLURIANUAL SEGÚN LAS ÓRDENES DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA 733/2010, DE 25 DE MARZO, POR LA QUE SE APRUEBAN ASPECTOS CONTABLES DE EMPRESAS PÚBLICAS QUE OPERAN EN DETERMINADAS CIRCUNSTANCIAS Y 1037/2010, DE 13 DE ABRIL, POR LA QUE SE APRUEBA EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA.

Luis Carlos Sánchez
Interventor y Auditor del Estado
Subdirector Adjunto del Tribunal de Cuentas

1. Consideraciones generales

En el presente artículo se analiza la incidencia de la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda 733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias[1] y del nuevo Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), aprobado por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda 1037/2010, de 13 de abril en la contabilización de las subvenciones para proyectos plurianuales. Para llevar a cabo su análisis práctico, se han tomado las ayudas del Subprograma de Acciones en Salud, Deporte y Actividad Física concedidas en base a la Resolución de 12 de marzo de 2008[2], del Instituto de Salud Carlos III, por la que se publica la convocatoria correspondiente al año 2008 de concesión de ayudas de la Acción Estratégica en Salud, en el marco del Plan Nacional de I+D+i 2008-2011.

2. Concepto y naturaleza de las subvenciones

El procedimiento de concesión de ayudas que dispone la Resolución del Instituto es el de concurrencia competitiva[3], entendiendo como tal aquél mediante el cual la concesión de subvenciones se realiza

1 Lógicamente también se hará referencia a lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en especial en su norma de registro y valoración decimoctava.
2 Publicada en el BOE del día 15.
3 Salvo las previsiones particulares que pudieran hacerse en los distintos subprogramas o modalidades de ayuda.

mediante comparación de las solicitudes presentadas en los términos del artículo 22.1 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.

El artículo 2[4] de la Ley de Subvenciones señala que se entiende por subvención, a los efectos de esta Ley, toda disposición dineraria realizada por cualesquiera de las Administraciones públicas contempladas en su artículo 3, a favor de personas públicas o privadas, y que cumpla los siguientes requisitos:

a) Que la entrega se realice sin contraprestación directa de los beneficiarios.

b) Que la entrega esté sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular, ya realizados o por desarrollar, o la concurrencia de una situación, debiendo el beneficiario cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido.

c) Que el proyecto, la acción, conducta o situación financiada tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública.

Es obvio que la contabilización de toda operación debe ser fiel reflejo del hecho patrimonial que trata de registrarse. Por ello es objeto de análisis a continuación la naturaleza del acto subvencional, sin que, a mi entender[5], surjan diferencias entre una aproximación jurídica o económica a la misma[6].

Fernández Farreres concluía que una *subvención es una atribución patrimonial a fondo perdido, normalmente una suma dineraria, sin obligación de devolver por el beneficiario, que una Administración Pública realiza a favor de otra o, más frecuentemente, a favor de particulares, afectada o vinculada a un fin que se otorga.*

4 Artículo básico según la disposición final 1ª de la Ley.

5 A los efectos que aquí se analizan.

6 El Plan General de Contabilidad señala que: "*El fondo, económico y jurídico de las operaciones, constituye la piedra angular que sustenta el tratamiento contable de todas las transacciones, de tal suerte que su contabilización responda y muestre la sustancia económica y no sólo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas*".

De los términos comprensivos de la anterior definición, indica Arranz Sainz, se deduce que *la subvención es un acto jurídico por medio del cual una persona pública proporciona a otra, una ventaja o un beneficio patrimonial. Además, de la subvención no nace, por su carácter gratuito, ninguna obligación del beneficiario a devolver lo recibido.* Cuestión aparte es que debido al incumplimiento de las cargas que el beneficiario ha asumido como consecuencia de la subvención, debiera proceder a la devolución, *lo cual no tiene carácter devolutivo ni de contraprestación, sino que es meramente consecuencia de un negocio jurídico modal.*

Queda claro que la subvención persigue una finalidad, la cual vincula al beneficiario de la misma, quien está obligado a realizar los actos encaminados a su cumplimiento.

La subvención es un negocio a título gratuito, en un sentido opuesto al oneroso, pues no va acompañado de una contraprestación a cambio. El propio carácter modal del negocio exige que gravite sobre un negocio a título gratuito. Así, las donaciones modales son revocables (o reductibles) por el incumplimiento del gravamen o carga.

Diversas sentencias, entre ellas las del Tribunal Supremo de 9 de junio de 1988 y 26 de septiembre de 1989 han calificado a las subvenciones como donaciones modales, es decir, donaciones con una carga para el donatario.

Entre otras definiciones destaca la de Pascual García, para quien *la subvención "es toda entrega de dinero realizada por la Administración Pública con una finalidad concreta de interés público y sin contrapartida del beneficiario"*, si bien comporta para éste la asunción de unas cargas impuestas por la Entidad concedente, o la de Ramón Parada, quien las califica como *"atribuciones patrimoniales a fondo perdido de una Administración Pública a un particular con afectación inicial de la atribución al desarrollo de una actividad del beneficiario".*

De todo ello se puede concluir que la subvención nace con vocación de no ser reintegrable, pudiendo diferenciarla de las denominadas "*deudas transformables en subvención*" si se cumplen determinados requisitos, donde el punto de partida es el opuesto, es decir, se trata de cantidades exigibles salvo que ocurran determinadas circunstancias como

la obtención de pérdidas, un nivel de facturación por debajo de una cuantía prefijada, etc.…En la subvención, salvo que se dé una causa de reintegro, hecho que no se incardina en el desarrollo lógico de su vida con la misma normalidad que pudiera hacerlo el cumplimiento de una determinada condición en las deudas transformables en subvenciones, lo natural (y más probable) es ejecutar el proyecto, si partimos de un comportamiento racional del solicitante, por lo que los fondos se deberían caracterizar por su integración desde el primer momento en el patrimonio neto de la entidad receptora.

Como veremos, las normas contables españolas no han optado por esta solución.

3. Entidades participantes en las ayudas del Subprograma de Acciones en Salud, Deporte y Actividad Física.

a) Beneficiarios

Podrán ser solicitantes y beneficiarios los centros públicos de I+D+i (Universidades públicas, Organismos públicos de investigación, Entidades públicas sin ánimo de lucro), los centros privados de I+D+i sin ánimo de lucro (Universidades privadas y Entidades privadas) y los centros tecnológicos a los que pertenezca el investigador principal del proyecto.

En relación al régimen contable aplicable a los beneficiarios, señalar que aplicarán el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC) aquellas Entidades públicas, tales como las Entidades Públicas Empresariales, que sean sujetos en el ámbito de la contabilidad privada, además de las Universidades privadas, constituidas bajo la forma, en general, de sociedades mercantiles, así como otras Entidades públicas y privadas sin fines de lucro que deban seguir el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades[7].

La Orden 733/2010 viene a completar lo dispuesto en la norma de registro y valoración decimoctava

7 Este Real Decreto es aplicable en todo lo que no se oponga al PGC.

(dedicada a las subvenciones, donaciones y legados recibidos) de la segunda parte del PGC. Dentro de su contenido se incluye una Disposición Adicional única, dedicada a los criterios para calificar una subvención como no reintegrable.

Por su parte, las entidades que operen con sujeción a la contabilidad pública según lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley General Presupuestaria, entre ellas las Universidades Públicas o los Organismos autónomos de investigación, deberán aplicar el nuevo PGCP.

b) Entidad concedente

El Instituto de Salud Carlos III es un Organismo público de investigación con carácter de Organismo autónomo, de los previstos en el artículo 43.1.a) de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado.

El artículo 23 del Real Decreto 375/2001, de 6 de abril, por el que se aprueba el Estatuto del Instituto de Salud Carlos III[8], recoge su régimen de contabilidad, señalando que será el establecido para los Organismos autónomos por la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. Por tanto, le correspondería contabilizar sus operaciones de acuerdo con lo dispuesto en el PGCP.

4. Características de las ayudas convocadas.

Se repasan a continuación los extremos principales de la convocatoria con relevancia a los efectos de su anotación contable.

El plazo establecido para la presentación de las solicitudes y documentación del Subprograma de Acciones en Salud, Deporte y Actividad Física, según la normativa aplicable, abarcaba desde el 14 de abril al 13 de mayo de 2008, ambos inclusive. La duración de los proyectos a presentar en este Subprograma, deberían tener un periodo de ejecución de tres años.

Las propuestas de resolución provisional y definitiva no creaban derecho alguno a favor del bene-

8 En la redacción otorgada por el Real Decreto 1672/2009, de 6 de noviembre, por el que se modifica el Estatuto del Instituto de Salud Carlos III, aprobado por Real Decreto 375/2001, de 6 de abril.

ficiario propuesto frente a la Administración. Una vez catalogado como subvencionable, el pago de las anualidades se libraría por anticipado, sin necesidad de constituir garantía por los beneficiarios. En el caso de la primera anualidad, dicho pago se tramitaría con motivo de la resolución de concesión, mientras en el resto de las anualidades el pago se condicionaba a la valoración del informe de seguimiento científico-técnico y económico.

La presentación de las memorias de seguimiento anuales y su evaluación favorable determinaría el posterior libramiento de la ayuda para la siguiente anualidad, todo ello sin perjuicio de la posibilidad de suspender la prórroga de la financiación para la siguiente anualidad si se observara un uso manifiestamente inadecuado de los fondos recibidos.

Por último, ha de elaborarse una memoria final, en un plazo no superior a tres meses desde la finalización del proyecto. Junto a ella se debe remitir, si procede, el documento acreditativo del reintegro al Tesoro público de los fondos no utilizados.

5. La contabilización de las subvenciones del Subprograma de Acciones en Salud, Deporte y Actividad Física.

En el presente apartado se analizará la contabilización de las subvenciones otorgadas para proyectos de ejecución plurianual, de acuerdo con las distintas normas antes citadas, además de con la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) número 20, que, si bien no es aplicable a las cuentas anuales individuales[9] de los sujetos contables españoles previamente descritos, supone un relevante punto

9 Las Normas Internacionales de Contabilidad aprobadas por la Unión Europea son de aplicación obligatoria a las cuentas consolidadas de los grupos de entidades que tengan valores admitidos a cotización en mercados oficiales de dicho territorio, y voluntaria al resto de cuentas consolidadas. Además, el PGC manifiesta que: "*cualquier aspecto que no pueda ser interpretado a la vista de los contenidos normativos de la Ley y del Reglamento, incluidas las adaptaciones sectoriales y las Resoluciones del ICAC, deberá ser tratado en las cuentas anuales individuales de las empresas aplicando criterios coherentes con el nuevo contexto normativo en materia contable, pero sin que ello suponga en ningún caso una aplicación directa de las normas internacionales adoptadas por la Unión Europea, dado que su extensión a las cuentas anuales individuales no parece haber sido el objetivo del Legislador*".

de comparación, pues los cambios emprendidos por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, que dio lugar al dictado de los nuevos planes contables, tenía como principal objetivo, tal como indica su propio nombre, la armonización contable a nivel comunitario.

Una vez realizado este análisis, se particularizará la contabilización para las ayudas del citado Subprograma de Acciones en Salud, Deporte y Actividad Física.

I) El marco de la NIC 20: Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales.

Esta Norma trata sobre la contabilización e información a revelar acerca de las subvenciones del gobierno. Se entiende por tales aquellas ayudas procedentes del Sector público en forma de transferencias de recursos a una entidad en contrapartida del cumplimiento, futuro o pasado, de ciertas condiciones relativas a sus actividades de operación.

Especialmente significativo en relación con el tema tratado en este artículo, es el párrafo donde se indica que las subvenciones del gobierno, *no deben ser reconocidas como tales hasta que exista una razonable seguridad de que la entidad cumplirá las condiciones asociadas a ellas, y que, por tanto, las recibirá en la forma predeterminada. El mero hecho de recibir la subvención no constituye una evidencia concluyente de que las condiciones asociadas a la misma han sido o serán cumplidas.*

De todo ello cabe concluir que en el momento en que exista razonable seguridad de que se cumplirán las condiciones establecidas por la Administración, la subvención se reconoce contablemente como tal, es decir, como un ingreso en el patrimonio neto. Sin duda, para que se tenga una certeza elevada del cumplimiento de las condiciones, se necesita un acto de la Administración donde se establezcan éstas y se haga a la entidad acreedora del derecho a obtener la subvención. En el proceso evaluador de la solicitud se habrán examinado los requisitos previos impuestos por la normativa que la entidad debe reunir. El resto de obligaciones,

principalmente ejecutar el proyecto, debería entenderse, de forma fiable, como alcanzable.

De esta manera, al disponer del acto administrativo de concesión, cumplir las condiciones previas (es decir, haber obtenido la subvención reuniendo los requisitos establecidos en la normativa) y entenderse que *la entidad cumplirá las condiciones asociadas a ella con razonable seguridad*, se contabilizaría un ingreso en el patrimonio neto.

Este razonamiento es ciertamente coherente con lo expuesto en el punto 2 anterior (*concepto y naturaleza de las subvenciones)*, al tratar el concepto de la subvención y diferenciarlo de las deudas transformables en subvenciones.

Además, uno de los elementos esenciales con que culmina la actual reforma de la contabilidad (tanto privada como pública) en nuestro país, ha sido la introducción en las cuentas anuales de un nuevo estado financiero, denominado Estado de Cambios en el Patrimonio Neto. Este Estado incluye, en ambos planes, el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos (EIGR), documento que muestra los gastos e ingresos imputados directamente al patrimonio y su posterior transferencia a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Pues bien, con el planteamiento expuesto en base a la NIC 20, el EIGR ofrece información relevante, al registrarse la subvención en el ejercicio de su concesión como un ingreso, a través de las cuentas del grupo 9 y, posteriormente, a medida que se vayan realizando los gastos, en los años de vida del proyecto, se irá anotando la transferencia de ingresos desde el patrimonio a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, mediante el uso de cuentas del grupo 8. En las cuentas del subgrupo 13 quedará el saldo de la subvención neto de impuestos[10] pendiente de imputar a resultados.

II) La contabilización de subvenciones en el marco del PGC, de sus normas de adaptación sectorial y de la Orden 733/2010.

Según la norma de registro y valoración decimoctava del PGC, las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegra-

10 Por las diferencias temporarias que se originan.

bles se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables. El carácter no reintegrable de la subvención, por su propia naturaleza, ya ha sido expuesto en el punto 2 anterior, aunque, según el Plan, a estos efectos, se le atribuirá esta condición exclusivamente cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado.

Del régimen establecido por el PGC para registrar una subvención como *no reintegrable*, el factor clave a analizar es el inciso "*se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión*". Para su interpretación debe acudirse a lo dispuesto en la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias.

Según su Disposición adicional única, a los exclusivos efectos de su registro contable, para entender cumplidas las condiciones establecidas para la concesión de "*subvenciones concedidas para financiar gastos específicos de ejecución plurianual, se indica que, si las condiciones del otorgamiento exigen la finalización del plan de actuación y la justificación de que se han realizado las actividades subvencionadas, por ejemplo, la realización de cursos de formación, se considerará no reintegrable cuando en la fecha de formulación de las cuentas anuales se haya ejecutado la actuación, total o parcialmente. En el supuesto de ejecución parcial, la subvención se calificará como no reintegrable en proporción al gasto ejecutado, siempre que no existan dudas razonables de que se concluirá en los términos fijados en las condiciones del otorgamiento".*

De lo establecido por la Orden se desprende que toda subvención, a efectos contables, es asimilable en el momento de su concesión material a una deuda transformable en subvención, es decir, se impone como requisito necesario para su inclusión en el neto patrimonial que se cumpla una condición, que no es otra que la realización, en todo o en parte, de la conducta objeto

de ayuda. Razonablemente, esta conducta debería siempre producirse, si, como se dijo anteriormente, el solicitante actúa bajo criterios racionales. Por el contrario, en las deudas transformables en subvención, el hecho conversor del pasivo exigible en neto depende de un suceso de carácter generalmente futuro, incierto e incontrolable.

Las consecuencias de registrar la subvención de esta manera, a diferencia de la NIC 20, son, a mi modo de ver, principalmente dos. La primera, que las empresas y entidades que apliquen el PGC reflejarán unos mayores pasivos de los que realmente les correspondería, con ratios de endeudamiento más elevados.

La segunda se refiere a la coincidencia del criterio para registrar una subvención como patrimonio neto, con el criterio para traspasar dicha ayuda al resultado del ejercicio. Así, en la norma de registro y valoración decimoctava se indica que la imputación a resultados de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad. Si ésta es la financiación de gastos específicos, se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

Como se puede apreciar, este criterio es coincidente con el recogido en la Orden para considerar *no reintegrable* la subvención y, por tanto, "moverla" desde el pasivo al patrimonio neto. El problema creado con ello es la desvirtuación del EIGR, pues coincidirá el momento de reconocimiento en el patrimonio de la subvención (ingreso imputado al patrimonio neto, grupo 9 en el PGC) con el de traspaso desde éste a la cuenta de resultados (ingreso del grupo 7) y "gasto" en el patrimonio neto (gasto imputado al patrimonio neto, grupo 8 en el PGC), como transferencia de ingresos.

Mención aparte debe hacerse a aquellas entidades que utilicen la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades, por ser fundaciones, dada la diferente mecánica contable derivada del seguimiento de sus normas específicas.

El artículo 25 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones[11], dedicado a la contabilidad, auditoría y plan de actuación de dichas entidades, señala que las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de resultados y la memoria, formando una unidad, debiendo ser redactadas con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la fundación. Por tanto, su legislación específica no señala la necesidad de elaborar el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto. De esta manera, el uso de cuentas de los grupos 8 y 9 (gastos e ingresos imputados al patrimonio neto) carece de sentido.

No quiere decir ello que en este caso sea irrelevante el problema señalado, pues igualmente se estará hablando de la anotación inicial en el neto de la entidad, con reflejo en su balance (subgrupo 13), o bien el reconocimiento de un pasivo (deudas transformables en subvenciones).

11 Para entidades sin fines de lucro distintas de las fundaciones y que también apliquen la adaptación, habrá que estar a lo que disponga su legislación específica.

III) La contabilización de subvenciones en el marco del PGCP. Beneficiarios y entidades concedentes.

La norma de registro y valoración decimoctava del PGCP, dedicada a las *transferencias y subvenciones,* señala que a los únicos efectos de este Plan, estas últimas tienen por objeto una entrega dineraria o en especie entre los distintos agentes de las Administraciones públicas, y de estos a otras Entidades públicas o privadas y a particulares, y viceversa, todas ellas *sin contrapartida directa por parte de los beneficiarios, destinándose a un fin, propósito, actividad o proyecto específico, con la obligación por parte del beneficiario de cumplir las condiciones y requisitos que se hubieran establecido o, en caso contrario, proceder a su reintegro.*

Las transferencias y subvenciones suponen un aumento del patrimonio neto del beneficiario de las mismas y, simultáneamente, una correlativa disminución del patrimonio neto del concedente. Esta afirmación parecería ir en consonancia con lo dicho en el punto 2 de este artículo y, por tanto, eliminar las dudas sobre la considera-

ción inicial del importe concedido como pasivo, tal como hacen el PGC y la Orden 733/2010.

En el mismo sentido, del párrafo siguiente de la misma norma: *"en el caso de que existan dudas sobre el cumplimiento de las condiciones y requisitos asociados al disfrute de una subvención, ésta tendrá la consideración de reintegrable y la operación se tratará como un pasivo y un activo en la entidad beneficiaria y en la aportante, respectivamente"*, cabría deducir que el PGCP opta por dar al registro de las subvenciones un tratamiento más cercano al de la NIC 20, es decir, salvo las dudas razonables del cumplimiento, los fondos recibidos se tratan como aportación no reintegrable, alejándose del planteamiento de la Orden 733/2010, de deuda transformable.

Para el concedente se indica que las transferencias y subvenciones concedidas *se contabilizan como gastos en el momento en que se tenga constancia de que se han cumplido las condiciones establecidas para su percepción*, sin perjuicio de la imputación presupuestaria de las mismas, que se efectuará de acuerdo con los criterios recogidos en la primera parte del Plan, relativa al marco conceptual de la contabilidad pública. En este párrafo la norma vuelve a girar en la dirección de la Orden 733/2010, exigiendo que se cumplieran todas las condiciones establecidas. Si embargo, a continuación se añade que *"cuando al cierre del ejercicio esté pendiente el cumplimiento de alguna de las condiciones establecidas para su percepción, pero no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento, se deberá dotar una provisión por los correspondientes importes, con la finalidad de reflejar el gasto"*, por lo que, dado el tratamiento de pasivo que en todo caso otorgan las nuevas normas contables a las provisiones, este párrafo vuelve a situarnos en la órbita conceptual de la NIC 20.

Continúa el PGCP señalando que las transferencias y subvenciones recibidas se reconocerán como ingresos por el ente beneficiario cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la transferencia o subvención a favor de dicho ente y *se hayan cumplido las condiciones asociadas a su disfrute* y no existan dudas razonables sobre su percepción,

sin perjuicio de la imputación presupuestaria de las mismas, que se efectuará de acuerdo con los criterios recogidos en la primera parte de este texto relativa al marco conceptual de la contabilidad pública.

El PGCP, al hablar de la contabilidad del beneficiario, señala que cuando "*el cumplimiento de las condiciones asociadas a su disfrute se extienda a varios ejercicios"*, se presumirá el mismo siempre que así sea en el momento de la elaboración de las cuentas anuales de cada uno de los ejercicios a los que afecte. Parece que la referencia se hace a cumplimientos parciales, si ello estuviera previsto en las bases reguladoras, por lo que, en ese caso, se seguiría el mismo criterio que en la Orden 733/2010, para las entidades que aplican el PGC.

A continuación, la norma se refiere al caso de subvenciones para la ejecución de obras (podíamos entender también ejecución de proyectos), señalando que "*cuando las condiciones asociadas al disfrute exijan la finalización de las mismas y su puesta en condiciones de funcionamiento* (entrega del proyecto en nuestro caso), *y la ejecución se realice en varios ejercicios, se considerará no reintegrable la subvención en proporción a la obra ejecutada hasta el momento de la elaboración de las cuentas anuales"*, siempre que no existan dudas razonables de la terminación de la misma, tal y como se establezca en el correspondiente acuerdo de concesión. En este inciso, la concordancia con lo dispuesto en la Orden 733/2010 es ya evidente.

De lo expuesto hasta ahora en el PGCP, se aprecia una cierta asimetría contable entre concedente y beneficiario, pues este último no cuenta con la posibilidad otorgada por un párrafo del estilo del previsto para el primero[12] (donde se produce una mayor aproximación conceptual a la NIC 20), mediante el cual, previa estimación razonable, pudiera transformar ese pasivo en un importe ya no exigible (un ingreso por tanto).

Por otro lado, las transferencias y subvenciones recibidas deben imputarse a resultados de acuerdo con los criterios que detalla el

12 "*Cuando al cierre del ejercicio esté pendiente el cumplimiento de alguna de las condiciones establecidas para su percepción, pero no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento, se deberá dotar una provisión por los correspondientes importes, con la finalidad de reflejar el gasto*".

PGCP. Se indica que, en todo caso, las subvenciones recibidas se contabilizarán, con carácter general, como "*ingresos directamente imputados al patrimonio neto*", afirmación que no parece concordar con lo dicho antes, debiéndose imputar al resultado del ejercicio sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención de que se trate, para lo que se tendrá en cuenta la finalidad fijada en su concesión. Si ésta es para financiar gastos, se imputarán al resultado del mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando. Como se aprecia, este criterio de imputación a resultados es similar al de la transformación gradual de la deuda en subvención, por lo que se vuelven a generar los dos problemas señalados cuando se trató la contabilización según el PGC y la Orden 733/2010, en el punto 5.II anterior.

IV) La contabilización de las subvenciones concedidas por la Resolución de 12 de marzo de 2008. Comparación de las normas anteriores.

a) Presentación de la solicitud por los potenciales beneficiarios y propuesta de resolución.

En la normativa reguladora se señala que "las *propuestas de resolución provisional y definitiva no crean derecho alguno a favor del beneficiario propuesto frente a la Administración*", por lo que, a efectos contables, no deberá realizarse anotación alguna, al igual que en la presentación de solicitudes.

b) Resolución de concesión por el Instituto de Salud Carlos III.

Una vez valorada la solicitud por el órgano competente en la forma prevista en la normativa, se emitirá la resolución de concesión. Este es el primer hecho que motiva la realización de anotación contable y, precisamente, constituye una diferencia significativa según se atienda a una u otras normas objeto de este análisis.

Conforme a la NIC 20, si la entidad puede afirmar, "*con una prudente seguridad, que se cumplirán las condiciones asociadas a su disfrute y se recibirán las subvenciones*" (en relación a este último extremo, señalar que ya dispone del acto de concesión), se registraría un ingreso en el patrimonio neto.

Si se toman como punto de referencia el PGC y la Orden 733/2010, en este momento debería registrarse una deuda transformable en subvención, al no haberse ejecutado aún los gastos asociados al proyecto, actuación similar a la que se realizaría si la entidad beneficiaria siguiera la adaptación del PGC a entidades sin fines lucrativos.

En el caso de que el beneficiario registrara los hechos económicos conforme al PGCP, la contabilización tampoco diferiría de lo señalado en el párrafo anterior.

c) Cierre del primer ejercicio económico tras la concesión.

Los proyectos que pretendiesen acogerse al Subprograma debían tener un periodo de ejecución plurianual, exactamente de tres años. Por tanto, a 31 de diciembre, la ejecución de los proyectos estará en marcha, habiéndose incurrido en gastos, salvo casos excepcionales.

Las entidades beneficiarias, conforme al criterio de la NIC 20, sólo deberían trasladar ingresos desde el patrimonio a la cuenta de resultados, utilizando para ello algún criterio que permitiera la correlación entre gastos e ingresos por subvenciones.

Sin embargo, de la aplicación de la normativa española se deduce que los beneficiarios deberían, en primer lugar, transformar parte de esa deuda en subvención, al haberse ejecutado el proyecto de forma parcial al cierre del ejercicio. La forma de hacerlo sería reconocer un incremento del patrimonio neto, ya fuera bien por la vía de los ingresos del grupo 9, bien directamente en el subgrupo 13, para las entidades que apliquen la adaptación del PGC para entidades sin fines lucrativos.

Pero es precisamente este hecho de haber ejecutado gastos del proyecto lo que origina el paso de los ingresos por subvenciones al resultado del ejercicio. Ello supone la irrelevancia del reconocimiento, en el EIGR, entre los ingresos imputados al patrimonio neto, de esta parte de la subvención, pues simultáneamente deberá efectuarse una transferencia de ingresos a través de las cuentas del grupo 8.

Para las entidades que utilicen la citada adaptación del PGC para entidades sin fines lucrativos, se produciría un abono en las cuentas del subgrupo 13, acompañado de un

cargo por su traspaso a resultados, es decir, su paso por este subgrupo carece de relevancia.

Por lo que se refiere al Instituto de Salud Carlos III, como órgano concedente de la subvención, deberá aplicar el ya citado párrafo del PGCP que indica que "*cuando al cierre del ejercicio esté pendiente el cumplimiento de alguna de las condiciones establecidas para su percepción, pero no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento, se deberá dotar una provisión por los correspondientes importes, con la finalidad de reflejar el gasto*". En este caso, si no existen dudas razonables, lo cual se supone lo más común, registrará dicha provisión por el importe total a conceder.

d) Incumplimiento por parte del beneficiario: exigencia del reintegro total o parcial. Aspectos en la contabilidad de la Entidad concedente.

Si tras la entrega de la primera o sucesivas memorias anuales de seguimiento se observara, tal como dice la Resolución de 12 de marzo de 2008, un "*uso manifiestamente inadecuado de los fondos recibidos*", podría cuestionarse la provisión reconocida por el Instituto de Salud Carlos III, concedente de las subvenciones. Por ello acudimos a la norma de registro y valoración número 21 del PGCP, dedicada a los cambios en criterios y estimaciones contables y errores.

Según esta norma, los cambios en aquéllas partidas que requieren para su valoración realizar estimaciones y que son consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos, no deben considerarse como cambios de criterio contable o error. En estas situaciones, se realizará una actuación prospectiva afectando, según la naturaleza de la operación de que se trate, al resultado del ejercicio en que tiene lugar el cambio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto.

Según el contenido de la citada norma 21, la valoración negativa de la memoria anual de seguimiento a que se refiere la Resolución del Instituto, supondría un cambio en las estimaciones iniciales (esto es, que la ejecución del proyecto se llevara a cabo correctamente), por lo que debería darse de baja la provisión mediante el reconocimiento de un

ingreso en la cuenta de resultados, mediante las cuentas del subgrupo 77, dedicadas a recoger ingresos excepcionales.

e) Incumplimiento por parte del beneficiario: exigencia del reintegro total o parcial. Contabilidad de los beneficiarios.

Partiendo de los hechos referidos en la letra e) anterior, se analizará ahora el reflejo contable para el receptor de la ayuda.

Como dispone la norma reguladora de la subvención, el pago de las anualidades se librará por anticipado. Para la segunda y posteriores anualidades, depende de la recepción y valoración del informe de seguimiento científico-técnico y económico.

Analicemos en primer lugar la solicitud de reintegro durante el tiempo de vida del proyecto, que puede derivarse, entre otros motivos, del análisis de las citadas memorias.

De acuerdo con lo expuesto en la letra c) anterior, la aplicación de la NIC 20 supondría que, en este momento, la entidad beneficiaria tendría reconocida en el patrimonio neto la subvención. La citada Norma Internacional, señala que *una subvención que se convierta en reembolsable se contabilizará como un cambio en una estimación contable*. Por lo tanto, si se produjera una circunstancia constitutiva de causa de reintegro parcial, se deberá realizar una transferencia de ingresos desde el patrimonio para reconocer el importe exigido como una deuda por la cantidad a devolver al Instituto (es decir, se genera un pasivo).

Si el reintegro exigido fuera total, la NIC señala que *en la medida en que el reembolso supere la cuantía diferida, o si ésta no existiese, la contrapartida del reembolso se reconocerá en el resultado del ejercicio.*

A diferencia del supuesto anterior, aplicando las entidades beneficiarias el PGC o el PGCP, la subvención se encontraría parcialmente contabilizada como ingresos, por lo que si el reintegro solicitado fuese menor al importe aún recogido en la deuda transformable en subvención, simplemente deberán reclasificar[13] la misma, para reflejar que

13 En el sentido de dar un nuevo nombre a la cuenta donde estén recogidos los fondos, para reflejar de forma apropiada la situación en que éstos quedan.

ahora la naturaleza de la deuda es la de una cantidad a reintegrar.

Si la exigencia del reintegro se produjera una vez presentada la memoria final e imputada a resultados toda la subvención (al haberse ejecutado todos los gastos), la aplicación de las distintas normas contables conlleva una solución común. En este caso, debería actuarse ante este hecho como un cambio en las estimaciones contables, es decir, realizándose una actuación prospectiva. Por ello, se reconocería un pasivo por la cantidad a devolver (o una provisión, si hay dudas sobre el importe final a reintegrar o el momento en que debe hacerse), utilizando como cuenta de cargo "reintegros de subvenciones" o alguna similar, del grupo 6 de gastos. La citada cuenta sólo aparece expresamente en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, aunque nada impide, dado el carácter no obligatorio del cuadro de cuentas, la inclusión de la misma para otras entidades, entre ellas las sociedades mercantiles que operen habitualmente con subvenciones.

6. Conclusiones

La contabilización de las ayudas para proyectos plurianuales es sustancialmente distinta según el criterio de la Norma Internacional de Contabilidad número 20[14] o el de la normativa española en materia contable (PGC, Orden 733/2010 y PGCP).

Las principales diferencias surgen de la consideración inicial de la subvención como atribución a fondo perdido, sin obligación de devolver y afecta al cumplimiento de un fin, por parte de la NIC 20, y por tanto integrante de manera inmediata de los fondos propios. Frente a esta consideración, la normativa española se decanta por la de deuda transformable en subvención, es decir, pasivos que van convirtiéndose en no reintegrables a medida que se produce la ejecución del proyecto que financian.

Ello origina dos hechos de gran relevancia. El primero, el empeoramiento de los ratios de endeudamiento de las entidades beneficiarias, pues

14 Como ya se dijo, esta norma no es aplicable directamente en la contabilidad individual de las empresas o entidades españolas.

las subvenciones aparecen en sus balances como pasivos en la medida en que los gastos del proyecto no se hayan ejecutado. Este hecho puede afectar a la imagen que las cuentas anuales ofrecen del patrimonio del beneficiario.

El segundo, la pérdida de relevancia del EIGR, integrante del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto. Dicho Estado incluye información sobre: I) el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias; II) los ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto (grupos 8 y 9); III) los gastos e ingresos transferidos desde el patrimonio neto a la cuenta de resultados (igualmente grupos 8 y 9). La mencionada pérdida de relevancia se debe a que el PGC, la Orden 733/2010 y el PGCP hacen coincidir el criterio para imputar la subvención al patrimonio neto con el criterio de transferencia de éstos a la cuenta de pérdidas y ganancias, por lo que las anotaciones en sus apartados II) y III) serían de idéntico importe, con signo contrario.

De la naturaleza de la subvención ("*acto jurídico por medio del cual una persona pública proporciona a otra, una ventaja o un beneficio patrimonial, del que no nace, por su carácter gratuito, ninguna obligación del beneficiario a devolver lo recibido*", independientemente de que el incumplimiento de las cargas que el beneficiario ha asumido como consecuencia de su recepción suponga la obligación de reintegrar, ("*lo cual no tiene carácter devolutivo ni de contraprestación, sino que es meramente consecuencia de un negocio jurídico modal*"), parece más razonable, tanto desde el punto de vista jurídico como económico, que se trate, según el "modelo" NIC 20, evitando las distorsiones creadas por el exceso de prudencia que conlleva el régimen contable nacional.

BIBLIOGRAFÍA:

ARRANZ SÁINZ, ALFREDO: *"La gestión de subvenciones. Perspectiva jurídica de su concesión y disfrute"*. Tribuna Libros, 1996.

PASCUAL GARCÍA, JOSÉ: *"Régimen jurídico de las subvenciones públicas"*. Boletín Oficial del Estado, 2008.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, LUIS CARLOS: *"Reflexiones sobre la puesta en práctica del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre".* Revista Aranzadi jurídica de deporte y entretenimiento número 28, 2010.

LOS GASTOS DE REPRESENTACIÓN

Juan José Herrera Campa
Interventor y Auditor del Estado

1. INTRODUCCIÓN.

Los gastos de representación, o de atenciones protocolarias y representativas, son aquellos que, en el ámbito estatal, se realizan con cargo a créditos presupuestarios específicos, para atender las necesidades de representación o protocolo de los altos cargos de la Administración del Estado.

En el presente trabajo se van a analizar las normas que resultan de aplicación a los citados gastos de representación, con especial atención a las relativas a su justificación y control, así como la doctrina establecida para la adecuada interpretación de las mismas.

2. CONCEPTO Y REGULACIÓN.

2.1. Concepto.

Para establecer un concepto usual de "Atenciones protocolarias y representativas" o "gastos de representación", debemos acudir al diccionario de la Real Academia Española, el cual establece las siguientes definiciones:

- La segunda acepción de "atención" es "Cortesía, urbanidad, demostración de respeto u obsequio".

- Como tercera acepción de "protocolo" se establece "Regla ceremonial diplomática o palatina establecida por decreto o por costumbre".

- Respecto de "representación", la segunda acepción es "Autoridad, dignidad, categoría de la persona", y en la cuarta se señala "Conjunto de personas que representan a una entidad, colectividad o corporación".

- Finalmente, se definen los "gastos de representación" como "Asignación presupuestaria aneja a ciertos cargos pú-

blicos o privados para atender a sus actividades sociales".

Por tanto, y en una primera aproximación, podríamos definir los gastos de representación, o de atenciones protocolarias y representativas, como aquellos gastos dotados presupuestariamente para atender las actividades sociales de los altos cargos, en virtud de su autoridad y de su función de representación de la Administración Pública en la que desempeñan sus funciones.

Esta definición deberá completarse con los caracteres que atribuye a las atenciones protocolarias y representativas la normativa reguladora de las mismas, que será objeto de análisis en los siguientes epígrafes.

2.2. Regulación.

2.2.1. Normas aplicables.

2.2.1.1. Imputación presupuestaria.

La Resolución de 19 de enero de 2009 de la Dirección General de Presupuestos, por la que se establecen los códigos que definen la clasificación económica del Presupuesto del Estado, sus Organismos autónomos, Agencias estatales y otros Organismos públicos, determina los gastos que se pueden imputar presupuestariamente al subconcepto "226.01 Atenciones protocolarias y representativas", por oposición a los subconceptos "226.06 Reuniones, conferencias y cursos" y "226.08 Gastos reservados", dentro del concepto "226 Gastos diversos":

"Concepto 226 Gastos diversos.

Se incluyen todos aquellos gastos de naturaleza corriente que no tienen cabida en otros conceptos del capítulo 2º."

"Subconcepto 01 Atenciones protocolarias y representativas.

Se imputarán a este Subconcepto los gastos que se produzcan como consecuencia de actos de protocolo y representación que las autoridades del Estado, organismos autónomos, agencias estatales u otros organismos públicos, tengan necesidad de realizar en el desempeño de sus funciones, tanto en territorio nacional como en el extranjero, siempre que dichos

gastos redunden en beneficio o utilidad de la Administración y para los que no existan créditos específicos en otros conceptos.

No podrá abonarse con cargo a este Subconcepto ningún tipo de retribución, en metálico o en especie, al personal dependiente o no del departamento, organismo autónomo, agencia estatal o ente público, cualquiera que sea la forma de esa dependencia o relación."

(…)".

Por tanto, los caracteres de los gastos de atenciones protocolarias y representativas son los siguientes:

- Se trata de gastos derivados de actos de protocolo y representación que, en el ámbito estatal, son realizados en el ejercicio de sus funciones por las autoridades del Estado, sus Organismos Autónomos, Agencias Estatales y otros Organismos públicos.

- Resultan necesarios.

- Redundan en beneficio o utilidad de la Administración.

- No existen créditos específicos en otros conceptos presupuestarios para la atención de los citados gastos.

Además, se establece una prohibición expresa de utilizar estos créditos en concepto de retribuciones en metálico o en especie, sea en favor del personal propio o ajeno.

Por el contrario, los gastos que se pueden imputar al subconcepto 226.06 "Reuniones, conferencias y cursos" se caracterizan por traer causa de la celebración de conferencias, seminarios, congresos o reuniones análogas, comprendiéndose en el indicado subconcepto todos los gastos derivados de la organización de los citados actos.

En el caso de invitaciones a personalidades nacionales o extranjeras, se deberá imputar el gasto al subconcepto 226.01, siempre que tales invitaciones no tengan origen en la celebración de conferencias, congresos o seminarios:

"Subconcepto 06: Reuniones, conferencias y cursos.

Gastos de organización y celebración de festivales, confe-

rencias, asambleas, congresos, simposiums, seminarios, convenciones y reuniones análogas, en España o en el extranjero. Pueden incluirse gastos de alquiler de salas, traductores, azafatas, y comidas de asistentes.

Gastos derivados de visitas institucionales o de reuniones o grupos de trabajo en que participen funcionarios de un Organismo para tratar o coordinar aspectos relacionados con el desempeño de las funciones propias o necesarias para el normal funcionamiento de los departamentos, organismos autónomos, agencias estatales y otros organismos públicos. Pueden incluirse gastos de alquiler de salas, traductores, azafatas, y comidas de asistentes.

En caso de que las invitaciones de personalidades nacionales o extranjeras no tengan origen en la celebración de conferencias, seminarios o cualquier otro de los motivos antes aludidos se imputarán al Subconcepto 226.01.

Gastos de manutención, alojamiento y locomoción que no se satisfagan al profesorado directamente, en aplicación del Real Decreto 462/2002, sino que se contraten con el establecimiento o compañía que preste el servicio formando parte directamente del coste de organización del curso.

Los gastos de transporte, restaurante y hotel, sólo pueden cargarse a este Subconcepto si no se pueden imputar al artículo 23, “Indemnizaciones por razón del servicio”, y están exclusivamente ocasionados por la celebración de reuniones y conferencias.

Gastos originados por la realización de cursos y seminarios, tales como los relativos a material y unidades didácticas.

Se imputarán también aquellos gastos que tienen por objeto aportaciones del Estado a cursos, congresos, seminarios, etc., instrumentados generalmente mediante un convenio, en el cual la Administración se obliga a satisfacer una cantidad fijándose como contrapartida que en todos los medios de propaganda se haga constar el Ministerio u

Organismo que colabora, su logotipo, la entrega de una memoria o informe, de un número determinado de ejemplares de la edición realizada, etc."

(…)".

Finalmente, los gastos imputables al subconcepto 226.07 "Gastos reservados", son aquellos que reúnen los siguientes requisitos: Se consignan con el carácter de reservado en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado; se estiman necesarios para la defensa y seguridad del Estado; y, además, se caracterizan por la prohibición de publicidad, ya que están calificados como secreto, así como por tener un sistema especial de justificación y control:

"Subconcepto 07: Gastos reservados.

Gastos contemplados en la Ley 11/1995, de 11 de mayo, reguladora de la utilización y control de los créditos destinados a gastos reservados."

Por otro lado, y como especialidad, debe señalarse que en los presupuestos para 2011 de los Ministerios de Asuntos Exteriores y de Cooperación, de Defensa, y del Interior, además del subconcepto 226.01 "Atenciones protocolarias y representativas", se encuentra dotado presupuestariamente el subconcepto 226.11 "Gastos protocolarios y representativos derivados de actos institucionales".

A falta de su concreta consideración en la citada Resolución de 19 de enero de 2009, de la Dirección General de Presupuestos, ha de entenderse que se deberán imputar a este subconcepto 226.11 aquellos gastos de atenciones protocolarias y representativas que tengan su origen, exclusivamente, en actos que sean calificados expresamente en los citados Departamentos como "institucionales", bien sea a través de normas o en virtud de tradición o costumbre.

2.2.1.2. Especificación de los créditos presupuestarios.

Los gastos de atenciones protocolarias y representativas, debido a la especialidad de los mismos, no siguen las reglas generales de vinculación de los créditos presupuestarios, sino que se especifican al nivel que corresponda conforme a su

concreta clasificación económica, con arreglo a lo dispuesto, respectivamente para la Administración General del Estado y para los Organismos autónomos y la Seguridad Social, en los artículos 43 y 44 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria:

"Artículo 43. Especificación de los presupuestos del Estado.

(…)

2. No obstante, se especificarán al nivel que corresponda conforme a su concreta clasificación económica, los siguientes créditos:

a) Los destinados a atenciones protocolarias y representativas y los gastos reservados.

(…)".

"Artículo 44. Especificación del presupuesto de los organismos autónomos y de la Seguridad Social.

(…)

2. No obstante, se especificarán al nivel que corresponda conforme a su concreta clasificación económica los siguientes créditos:

a) Los destinados a atenciones protocolarias y representativas.

(…)".

Igual regla de vinculación presupuestaria se establece, respecto de las Agencias Estatales, en el artículo 27 de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias Estatales para la mejora de los servicios públicos:

"Artículo 27. Estructura, contenido y modificación del presupuesto.

(…)

2. El presupuesto de gastos de las Agencias Estatales, en los términos establecidos en esta Sección, tiene carácter limitativo por su importe global y estimativo para la distribución de los créditos en categorías económicas, con excepción de los correspondientes a gastos de personal que en todo caso tienen carácter limitativo y vinculante

por su cuantía total, y de las subvenciones nominativas y las atenciones protocolarias y representativas que tendrán carácter limitativo y vinculante cualquiera que sea el nivel de la clasificación económica al que se establezcan".

2.2.1.3. Otras referencias normativas.

Otra referencia al concepto de "representación", que enlaza con el señalado como acepción cuarta del término en el Diccionario de la Real Academia Española, es decir, "conjunto de personas que representan a una entidad, colectividad o corporación", se contiene en el artículo 17 del Real Decreto 462/2002, de 24 de mayo, sobre indemnizaciones por razón del servicio:

> "Artículo 17. Indemnizaciones por gastos de viaje.
>
> (…)
>
> No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en casos de urgencia cuando no hubiera billete o pasaje de la clase que corresponda, o, por motivos de representación o duración de los viajes, la autoridad que ordene la comisión podrá autorizar una clase superior.
>
> (…)".

Por otra parte, la Orden de 24 de julio de 2006 por la que se fijan las retribuciones complementarias y los gastos de representación de los jefes de las Misiones Diplomáticas Permanentes de España, dispone que los citados jefes de Misión podrán ser resarcidos por los gastos de representación que efectúan, con unos límites cuantitativos:

> "Igualmente, los Jefes de Misión podrán ser resarcidos por la cuantía de los gastos de representación que efectúan, con los límites establecidos al efecto."

2.2.2. Doctrina de la IGAE.

El criterio de la IGAE en esta materia se ha formulado en el Informe de 25 de octubre de 1988, en el que se determina la imputación de los citados gastos al artículo 23 "Indemnizaciones por razón del servicio", o al subconcepto 226.01, en función, respectivamente, de si esos gastos están, o no, previstos en el Real Decreto 462/2002, anteriormente referido:

"3ª.- En consecuencia, teniendo en cuenta las características de los gastos que pueden imputarse a cada uno de los conceptos presupuestarios citados hasta este instante, la solución al problema planteado ha de adaptarse necesariamente en función de la naturaleza de los gastos que se produzcan en cada ocasión, esto es,

a) Si las indemnizaciones a percibir por el (…), miembros de su Gabinete y escoltas, obedecen a supuestos cuya indemnización se encuentra prevista en el artículo 12 del Real Decreto 236/88, los mismos deberán imputarse a los conceptos 230 (dietas) y 231 (locomoción), en función de su distinta naturaleza.

Lo anterior será asimismo de aplicación a los casos especiales de resarcimiento que se contemplan en el artículo 8 y Disposición Adicional Segunda de dicho Real Decreto 236/88 antes transcritos.

b) Aquellos otros gastos que deban realizarse por aquel personal, es decir, (…), miembros de su Gabinete y escoltas, diferentes de los previstos en el Real Decreto 236/88 (alojamiento, manutención y desplazamientos) ocasionados, tal y como está previsto en la Resolución de la Dirección General de Presupuestos antes citada, por misiones diplomáticas en el extranjero y visitas a España de personalidades extranjeras o de las autoridades españolas al interior o extranjero, deberán imputarse al concepto 226.01 "Atenciones protocolarias y representativas".

Por su parte, en el Informe de 19 de abril de 1999, la IGAE se ha pronunciado sobre la posible imputación presupuestaria de los gastos de comida de los escoltas de altos cargos, señalando que los indicados gastos deberán imputarse al concepto correspondiente a su naturaleza dentro del artículo 23 "Indemnizaciones por razón del servicio", y no al subconcepto 226.01 "Atenciones protocolarias y representativas":

"Respecto a la cuestión formulada, esta Intervención General con base en que la Resolución de 18-6-1997, de la Dirección General de Presupuestos, por

la que se establecen los códigos que definen la estructura económica de los gastos e ingresos, prevé la imputación de los citados gastos al subconcepto 226.01, formuló consulta a la citada Dirección General, la cual, en escrito de 26 de marzo de 1999, considera:

"La Orden comunicada de 20 de abril de 1998 ha venido a definir la naturaleza de un gasto que con anterioridad a ella resultaba de difícil clasificación, razón por la que estos fueron incluidos dentro del concepto 226 "Gastos diversos", especificándose expresamente su imputación a dicha partida dentro del subconcepto 01.

De acuerdo con esto, debe entenderse implícitamente modificada dicha Resolución en los términos apuntados, sin perjuicio de que por este Centro se proceda a una modificación expresa de la misma con el fin de adaptarla a la nueva situación en la próxima Orden de elaboración de los presupuestos para el año 2000.

En conclusión, por tanto, se señala que los gastos de los escoltas regulados en la Orden de 20 de abril de 1998, deberán ser imputados al concepto correspondiente a su naturaleza dentro del artículo 23 "Indemnizaciones por razón del servicio" de la vigente Resolución."

Finalmente, en el Informe de la IGAE de 19 de febrero de 2001 se admitía, al amparo de la normativa entonces vigente, la imputación al subconcepto 226.01 "Atenciones protocolarias y representativas", de los gastos de comida de los conductores de altos cargos por desplazamientos dentro del término municipal:

"No existe disposición similar a la comentada para los desplazamientos de los conductores de vehículos oficiales dentro del término municipal. Sin embargo, sí podrían sufragarse con cargo al concepto 226.01 del presupuesto de gastos correspondiente los gastos de comida de los referidos conductores en cuanto se cumpliesen las condiciones previstas en la Resolución de la Dirección General de Presupuestos de 11 de junio de 1999:

"Se imputarán a este subconcepto los gastos que se produzcan como consecuencia de los actos de protocolo y representación que las autoridades del Estado, Organismos Autónomos, u otros Organismos Públicos, tengan necesidad de realizar en el desempeño de sus funciones, tanto en territorio nacional como en el extranjero, siempre que dichos gastos redunden en beneficio o utilidad de la Administración y para los que no existan créditos específicos en otros conceptos. Se consideran como tales gastos los de comida del personal de los conductores asignados a las autoridades, cuando sean necesarios para el ejercicio de la función".

(…)

2- Con respecto a la segunda cuestión planteada, los gastos indemnizables que se generen con ocasión de los desplazamientos de los escoltas y conductores del (…) se imputarán con carácter general exclusivamente a los conceptos correspondientes del artículo 23 ("Indemnizaciones por razón del servicio") en función de su naturaleza. Tan solo los gastos de comida de los conductores se imputarán, como ya se ha adelantado, al subconcepto 226.01 ("Atenciones protocolarias y representativas")."

Actualmente, los gastos de comida de los conductores se imputan al concepto 230, según lo dispuesto en la Resolución de 19 de enero de 2009, de la Dirección General de Presupuestos:

"Concepto 230 Dietas.

Se consideran también como tales gastos los de comida del personal de escolta y de los conductores, asignados a autoridades, cuando sean necesarios para el ejercicio de la función".

2.2.3. Doctrina del Tribunal de Cuentas.

La Sentencia de 14 de noviembre de 2003 de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, en la que se formuló un voto particular por parte de la Presidenta de la misma, analiza en los fundamentos de derecho decimocuarto y decimosexto

la consideración de determinados gastos como de atenciones protocolarias y representativas en el ámbito de una Corporación Local, fijando, al respecto, un criterio flexible al admitir como tales ciertos donativos y hasta atenciones al personal colaborador de la correspondiente Autoridad, con motivo de las fiestas navideñas o con ocasión de la jubilación, fundamentando tal postura, en el primer caso, en que se trata de relaciones de beneficencia que venía atendiendo tradicionalmente la Alcaldía y, en el segundo, que no tienen el carácter de retribuciones de personal:

> "Y es que la finalidad del concepto 226 no es otra que la de habilitar el crédito necesario y limitado para que la Autoridad municipal pueda cumplir con sus compromisos y deberes de carácter social, representativo y protocolario, que puedan surgirle en relación con el cargo que desempeña. Por ello, ante la ausencia de un criterio normativo que hubiera definido la propia rúbrica presupuestaria, debemos entender como propios de la misma los donativos en cuestión, pues todos ellos, con destino benéfico dado el motivo o el objeto social de las personas o entidades donatarias, son consecuencia de las relaciones de beneficencia que tradicionalmente venía atendiendo la Alcaldía de (…) a lo largo de los años, tal y como se refleja en la referencia histórica de este concepto presupuestario. Son todos ellos la consecuencia del margen de discrecionalidad que permite tal rúbrica, cuyos límites vienen dados por el marco de las relaciones sociales, representativas y protocolarias de la Alcaldía de (…), sin que el control jurisdiccional pueda sustituir la decisión tomada, siempre y cuando sea una de las incluidas en el abanico de posibilidades, todas ellas igualmente justas, que permite dicho concepto presupuestario que nunca ha sido objeto de definición, pues ello trasciende de la función específica de los Tribunales (STS de 1 de octubre de 1979, 21 de febrero de 1984, 12 de junio de 1985, 15 de diciembre de 1986, entre otras)."
>
> (…)

Decimosexto. Por lo que se refiere a los regalos efectuados por el demandado a su personal colaborador, con motivo de las

fiestas navideñas o con ocasión de la jubilación de su secretaria particular, es aplicable un razonamiento análogo al expuesto en el caso anterior. En efecto, la ausencia de un criterio normativo, distinto al que deriva de la propia rúbrica presupuestaria, sobre lo que deba entenderse por gasto social, protocolario o representativo amplía los límites de la discrecionalidad, hasta el punto de tener que admitir como tales, todos los que se pueden incluir dentro del concepto de relaciones sociales, protocolarias o representativas propias de la Autoridad a quien se encomiendan los fondos, sin que el criterio del juzgador pueda sustituir la decisión de dicha Autoridad, siempre que la tomada esté dentro del elenco de alternativas posibles y justas, pues, como ya hemos señalado, es constante la Jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo (STS de 1 de octubre de 1979, 21 de febrero de 1984, 12 de junio de 1985, 15 de diciembre de 1986, entre otras), cuando advierte sobre la improcedencia de que la Administración sea sustituida por los Tribunales en la valoración de las circunstancias que motivan la aplicación de la potestad discrecional, por trascender de la función específica de los Tribunales. En el presente caso, los gastos en atenciones al personal colaborador con motivo de las fiestas navideñas o con ocasión de la jubilación no son claramente retribuciones de personal pues no encajan dentro de las que se comprenden dentro del capítulo I del Presupuesto, en la medida en que no tienen carácter periódico, ni repetitivo, ni retribuyen servicios prestados, ni condiciones particulares de penosidad, dificultad, dedicación, rendimiento…., etc.; ni tampoco en especie, por cuanto, como señala el Tribunal Supremo, en el ámbito laboral, aunque con argumentos jurídicamente trasladables a la relación funcionarial (STS de 21 de febrero de 1994, o la de 18 de enero de 1996), tales donativos en el ámbito de una relación laboral “no retribuyen el trabajo, ni son jurídicamente exigibles”. Más bien son gastos del capítulo 2º, de naturaleza corriente y carácter ocasional o esporádico, ligados a un determinado acontecimiento social, del ámbito de las relaciones de esta clase, de

la Autoridad a quien se confían los gastos y, consiguientemente, imputables al concepto de atenciones sociales que se incluyen dentro de la amplia rúbrica presupuestaria del 226."

3. JUSTIFICACIÓN Y CONTROL.

3.1. Doctrina de la IGAE.

3.1.1. Función interventora.

La IGAE determinó inicialmente su criterio respecto de la justificación de los gastos de representación, mediante la Circular 3/1966, de 8 de febrero, indicando que se precisaba la existencia de un certificado emitido por el titular del departamento, acreditativo de que las cantidades gastadas habían sido destinadas a los fines para los que fueron consignados los correspondientes créditos presupuestarios:

"Artículo 1º.

Trámites necesarios para librar y justificar los gastos aplicables a los créditos que, bajo la denominación de "Para gastos de solemnidades, atenciones y otros de carácter social o reservado, a disponer discrecionalmente por el Ministro", figuran en el Capítulo 300 de las distintas Secciones correspondientes a Obligaciones de los Departamentos Ministeriales, del Estado Letra A de los Presupuestos Generales del Estado para el bienio 1966/1967.

Dado el carácter social o reservado de estos créditos y la discrecionalidad con que pueden disponer de los mismos los Ministros respectivos, los mandamientos de pago se expedirán mensualmente por dozavas partes.

En cuanto a su justificación bastará que por el titular del Departamento se acredite que las correspondientes cantidades han sido destinadas a los fines para los que figuran consignados en el Presupuesto de Gastos."

Posteriormente, el Informe de la IGAE de 21 de marzo de 1983 determinó de una forma más concreta los requisitos de la justificación de estos gastos.

Así, deberán aportarse documentos acreditativos de los gastos rea-

lizados, como recibos, vales, cuentas o facturas, constando en cada uno de ellos la identificación del acreedor y la conformidad de la autoridad competente para disponer del gasto, o bien del director de su gabinete, con el Vº Bº de la citada autoridad.

En el supuesto de que no resultara posible obtener un documento acreditativo del pago, o cuando el gasto, individualmente considerado, no tenga relevancia cuantitativa, se aportará certificación expedida por la mencionada autoridad, declarando expresamente que la finalidad del gasto coincide con la establecida en la correspondiente rúbrica presupuestaria:

> "Pues bien, los criterios que se deben tener en cuenta a la hora de efectuar la intervención crítica de las cuentas justificativas de los anticipos efectuados, son los contenidos en la Circular de esta Intervención General, de 5 de marzo de 1980, que daba traslado a un escrito de 11 de febrero de 1980, del Ilmo. Sr. Director General de Presupuestos. En el mismo se citan los siguientes:
>
> a) Recibos, cuentas, vales, facturas y demás documentos acreditativos de los gastos realizados, en los que deberá constar el conforme de la respectiva Autoridad.
>
> En opinión de este Centro, se considera conveniente que en estos documentos acreditativos y en relación con el acreedor conste el nombre, apellidos y DNI, si se trata de personas físicas, y razón social y número de Código de Identificación Fiscal, en caso de personas jurídicas. Si el servicio realizado, lo ha sido a través de establecimiento abierto al público, deberá figurar el domicilio. En cualquier caso deberá figurar conformidad de la Autoridad legitimada para disponer del gasto.
>
> b) Certificación expedida por la Autoridad, comprensiva de gastos que individualmente no tengan relevancia cuantitativa, o en los que no sea posible obtener factura, recibo u otro documento formal acreditativo del pago. En la misma se hará constar de forma expresa que la finalidad de los gastos es la correcta de acuerdo con la rúbrica presupuestaria.

c) Por último, se puede utilizar, así mismo, el procedimiento previsto en la Instrucción de esta Intervención General, de 13 de marzo de 1979, en la que se hace referencia a la justificación de determinados créditos del capítulo 2º, artículo 25. Concretamente se trata de una certificación expedida por el Jefe de la Secretaría Particular de la Autoridad en la que se pone de manifiesto que se ha producido el gasto correspondiente en atenciones de Protocolo y Secretaría. Esta certificación deberá tener el Vº Bº de esa Autoridad.

En cualquier caso, conviene tener presente que, dada la naturaleza un tanto especial de este crédito, debe existir un margen de discrecionalidad por parte de las Autoridades competentes, a la hora de administrar estos fondos, y de los órganos interventores a la hora de controlarlos. (…)"

Finalmente, el Informe de la IGAE de 12 de abril de 2004 señala los requisitos de justificación de los gastos imputables a los subconceptos "226.01 Atenciones protocolarias y representativas" y "226.06 Reuniones, conferencias y cursos", indicando que, además de las facturas u otros documentos acreditativos de la realidad del gasto, deberá aportarse una memoria explicativa o certificado del órgano gestor, describiendo con el suficiente grado de detalle el acto del que deriva el gasto, los motivos de su celebración, y la identificación explícita de los participantes en el mismo, para poder comprobar la necesidad de los gastos y su vinculación con los fines establecidos respecto de cada uno de esos subconceptos presupuestarios, así como que el gasto realizado redunda en beneficio o utilidad de la Administración:

"Si bien la definición es amplia, el fundamento para imputar al subconcepto 226.06 los "gastos de comida", será la relación directa que han de tener dichos gastos con las propias conferencias, seminarios, reuniones o grupos de trabajo, debiendo estar exclusivamente ocasionados por la celebración de dichos actos y en el caso de reuniones y grupos de trabajo, ser necesarios para el normal desenvolvimiento de los departamentos, organismos autónomos y otros organismos públicos. En

ambos casos, no podrán además, figurar gastos que según la normativa de aplicación deban ser imputados al artículo 23 "Indemnizaciones por razón del servicio".

En virtud de lo expuesto y con el fin de dejar constancia del cumplimiento de cuanto ha quedado indicado, la justificación sobre la que se plantea la consulta, deberá tener el detalle suficiente que permita verificar no sólo la realidad del gasto sino también el cumplimiento de la finalidad a la que están destinados los créditos autorizados para "reuniones, conferencias y cursos", en los términos analizados.

En consecuencia, entiende este Centro directivo que las facturas de restaurantes sólo permitirán verificar la realidad de un gasto, pero no se podrá asegurar la inexistencia de desviaciones respecto a los fines a los que están destinados estos créditos.

Por tanto, se hace imprescindible el conocimiento de los motivos que justifican la celebración de las conferencias, seminarios, reuniones o grupos de trabajo de los que derivan los gastos de comida, así como la finalidad y contenido de la misma, lugar de celebración, asistentes, etc…, datos que deberán incorporarse en una memoria explicativa o certificado del órgano gestor, con el suficiente detalle a efectos de acreditar la vinculación y necesidad de los gastos de comida a las conferencias y reuniones de las que derivan, debiendo estar ambos documentos, factura y memoria o certificado, perfectamente identificados y relacionados entre sí.

De acuerdo con lo expuesto, esta Intervención General considera que de los dos supuestos planteados en la consulta, en el segundo de ellos, es decir, cuando la factura es acompañada de una nota justificativa en la que la autoridad competente para la gestión del gasto manifiesta únicamente que los gastos de restaurante han tenido lugar como consecuencia de reuniones de trabajo, pero sin hacer una descripción concreta del acto o evento que motivó la comida ni la identidad explícita de los participantes en la misma, no se puede verificar la adecua-

ción del gasto ni la existencia de desviaciones en la utilización de los créditos presupuestarios.

Llegados a este punto, se estima conveniente traer a colación el criterio del Tribunal de Cuentas en relación a la imputación de gastos de comidas a determinados subconceptos incluidos en el concepto 226 y que apoya la exigencia de una justificación suficientemente detallada de este tipo de gastos.

Así, en su informe de 26 de enero de 1984, si bien refiriéndose a la partida "Atenciones de carácter social y representativo de los altos cargos", señaló que debía "prohibirse la imputación a este concepto de las denominadas "comidas de trabajo". De aparecer como justificación de gastos facturas de restaurantes o similares, éstas deben ser acompañadas con una certificación que acredite las referencias personales de los comensales y los motivos que justifiquen las mismas."

Posteriormente, y refiriéndose a la justificación de gastos correspondientes a "Atenciones protocolarias y representativas", el Tribunal de Cuentas en Informe Anual sobre la actividad económica financiera del sector público estatal correspondiente a 1992 señalaba:

"Como regla general, en los gastos que se imputan a este subconcepto se hace imprescindible el conocimiento de los motivos que justifican su realización, así como la identificación de las personas destinatarias de los mismos, de forma que se pueda determinar si efectivamente los gastos se realizan con fines protocolarios o representativos, si son necesarios y si, en definitiva, redundan en beneficio o utilidad de la Administración, condiciones éstas recogidas en la propia definición del subconcepto contenida en la Resolución de la Dirección General de Presupuestos de 6 de abril de 1989.

Por consiguiente, además de la justificación ordinaria, exigida en general para toda compra de bienes o prestación de servicios, la relativa a estos gastos debe aclarar todas las circunstancias referidas, de forma que no deje

lugar a dudas o suspicacias en cuanto al destino de estos fondos públicos en beneficio o utilidad de la Administración".

El criterio expuesto para el subconcepto 226.01 "Atenciones protocolarias y representativas" se entiende aplicable igualmente a la justificación de los gastos de restaurante que se pretendan imputar al subconcepto 226.06 "Reuniones, conferencias y cursos", si bien con las matizaciones derivadas de los requisitos específicos establecidos para aquellos. Ello permitirá verificar, además, si se están imputando adecuadamente al subconcepto 226.06, ya que dada la similitud de ambos gastos, una justificación en los términos expresados en el segundo supuesto enunciado en la consulta podría plantear la duda de su posible imputación al subconcepto 226.01, siempre que se dieran los demás requisitos exigidos para este caso".

A los efectos de determinar cuál sea la "autoridad legitimada para disponer del gasto", como regla especial respecto del criterio general establecido en el artículo 74 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, que atribuye dicha competencia a los Ministros y a los titulares de los demás órganos del Estado con dotaciones diferenciadas en los Presupuestos Generales del Estado, hay que tener en consideración lo señalado en el artículo 15 del Real Decreto 1748/2010, de 23 de diciembre, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación, en el que se atribuye dicha competencia, en el ámbito del citado Ministerio, a la Dirección General del Servicio Exterior:

"Artículo 15. Dirección General del Servicio Exterior.

1. Corresponde a la Dirección General del Servicio Exterior, bajo la inmediata dependencia de la Subsecretaría, el ejercicio de las funciones relativas a la gestión de recursos humanos, régimen interior, gestión económica y financiera, obras y amueblamientos, control de la gestión, planificación y asistencia informática y las comunicaciones. En particular, le corresponde el ejercicio de las siguientes funciones:

(…)

d) Las funciones de habilitación y pagaduría de la Caja Pagadora Central, la gestión de las cuentas bancarias de ingresos y pagos a justificar en el exterior, así como la gestión de los créditos correspondientes al Departamento en concepto de atenciones protocolarias y representativas."

3.1.2. Control financiero permanente.

En las Guías Marco de Control Financiero de la IGAE se establecen los extremos a comprobar, respecto de los gastos en atenciones protocolarias y representativas, en el ejercicio del control financiero permanente, siguiendo el criterio establecido por la IGAE para la fiscalización de estos expedientes, que ha sido objeto de análisis en el epígrafe anterior:

1. En relación a "Gastos diversos" determinar la evolución temporal del gasto y, en su caso, efectuar comparaciones interanuales entre las distintas unidades del centro gestor.

(…)

3. En relación a los gastos de atenciones protocolarias y representativas, comprobar:

- Que los gastos están debidamente justificados mediante recibos, cuentas, vales o facturas.

- Que en cada uno de los justificantes figura el visto bueno o conformidad de la persona que los haya autorizado.

- En los casos en que los gastos no tengan, individualmente, relevancia cuantitativa o en los que no sea posible obtener un documento acreditativo del pago, comprobar que existe certificación expedida por autoridad competente en la que se haga constar de forma expresa que la finalidad de los gastos es la correcta."

3.2. Doctrina del Tribunal de Cuentas.

La Sentencia de 24 de julio de 2006 de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas señala en el fundamento de derecho sexto los principios

relativos a la rendición de cuentas: Dicha justificación no puede quedar al arbitrio del gestor de los fondos; los documentos soporte de los pagos deben cumplir unos requisitos formales; y debe acreditarse que se ha dado a los fondos el destino legalmente adecuado:

> "Cabe recordar a este respecto, como ha señalado esta Sala de Justicia, entre otras en la Sentencia 16/04, de 29 de julio, que: "la justificación, en ningún caso, puede quedar al libre arbitrio del que gestiona y maneja los caudales o efectos públicos, sino que ha de acomodarse a lo legal y reglamentariamente dispuesto, de suerte que los documentos que sirvan de soporte a los pagos realizados reúnan una serie de requisitos formales pero, además, es imprescindible que quede acreditado que el destino dado a los fondos públicos es el legalmente adecuado y, únicamente en tal caso, puede entenderse debidamente cumplida la obligación personalísima de rendir cuentas que incumbe a todo el que tiene a su cargo la gestión de caudales o fondos públicos."

Por otra parte, la anteriormente mencionada Sentencia de 14 de noviembre de 2003 de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas analiza en los fundamentos de derecho decimotercero y decimoquinto los concretos requisitos que ha de reunir una adecuada justificación de los gastos de atenciones protocolarias y representativas, así como la concreta actuación realizada respecto de su control por parte del Interventor de una entidad local, con fundamento en las normas e informes de la IGAE anteriormente analizados:

> "Esta actuación de la Intervención se cuestionó, tanto por los actores públicos, como por la Sentencia apelada, hasta el punto de ver en la actuación del Interventor indicios de responsabilidad contable. No podemos, sin embargo, compartir tal apreciación, puesto que la misma viene respaldada para los órganos gestores de la Administración Estatal, tanto por la Circular de la Intervención General de la Administración del Estado 3/1966 de 8 de febrero, que trató de establecer la forma de justificación de los por entonces denominados "gas-

tos de solemnidades, atenciones y otros gastos de carácter social o reservado" y en la que se establecía que "en cuanto a su justificación bastará que por el titular del Departamento se acredite que las correspondientes cantidades fueron destinadas a los fines para los que figuran consignados en el presupuesto de gastos", como por los Informes de 25 de febrero y 21 de marzo de 1983 de la Intervención General del Estado –todos ellos anteriores a la Ley 2/1985, de Bases de Régimen Local- que, al abordar el régimen de justificación de estos gastos, consideran que será válida la certificación expedida por la "autoridad o por el Jefe de la Secretaría particular, debido a la naturaleza un tanto especial de estos créditos", defendiendo por tanto, "un margen de discrecionalidad a favor de las autoridades competentes a la hora de administrar estos fondos y de los órganos interventores a la hora de controlarlos".

En la Sentencia de 16 de noviembre de 2006, de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, en la que se formuló un voto particular por parte de la Presidenta de la misma, se concretan en el fundamento de derecho sexto los requisitos mínimos de la obligación de justificar los gastos realizados: Justificación documental suficiente del destino dado a los fondos recibidos y, en su caso, del reintegro del sobrante; y acreditación de la aplicación de los fondos a la finalidad establecida:

> "Como ha señalado repetidamente esta Sala de Justicia, quienes manejan caudales y efectos públicos tienen la obligación de proceder a la rendición de cuentas, que no es más que la actividad explicativa de la aplicación dada a los caudales públicos manejados. Esta actividad no está exenta del cumplimiento de ciertas formalidades, pues, efectivamente, la laxitud que en determinadas circunstancias pudiera llegar a aplicarse al proceso de rendición no debe llegar al extremo de dispensar al cuentadante de la observación de ciertos requisitos de índole formal (por todas, Sentencia de la Sala de Justicia de 26 de julio de 2004). La rendición de cuentas supone que el sujeto que recibió un cargo de valor o de dinero debe descargarse del

> mismo a través del ofrecimiento de la data que, a su vez, se integra de la justificación documental suficiente del destino dado a los fondos recibidos y, en su caso, del reintegro del sobrante o saldo deudor de la cuenta. El ordenamiento jurídico aplicable a la gestión de fondos públicos exige al gestor la realización de la rendición, que ha de hacerse de forma suficientemente acreditativa de que los caudales recibidos se aplicaron a su predeterminada finalidad pudiendo incurrir, en caso contrario, en responsabilidad contable".

El indicado criterio para la justificación de los gastos de representación había sido establecido anteriormente en el antecedente de hecho tercero de la Sentencia de 28 de abril de 2000 de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas:

> "(…); la alegación en defensa del Sr…. de que él mismo percibió las cantidades objeto de este procedimiento en la creencia de que las mismas le correspondían como una especie de sueldo por el ejercicio del cargo de (…) no invalida la indudable obligación de justificación documental de los gastos realizados que aparece claramente impuesta en el art. 13.5 del Reglamento de Organización, funcionamiento y régimen jurídico de las Entidades Locales, sin que quepa otra interpretación distinta a la literal del mencionado precepto, y la justificación requerida no se consigue aportando las notas de diversos restaurantes, ya que esto únicamente prueba que el Ayuntamiento pagó una serie de comidas, pero de ninguna manera se aclara el motivo o la justificación de tales comidas, ni se relacionan con los gastos de viajes necesarios para la gestión."

Finalmente, también resulta de interés el criterio manifestado en el antecedente de hecho tercero y en el fundamento de derecho noveno de la Sentencia de 2 de marzo de 2010, de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, en los que se establece que la mayor flexibilidad en la gestión y justificación de los gastos de representación no supone una habilitación para el uso discrecional de los fondos, ni tampoco que se trate de un concepto jurídico indeterminado.

Asimismo, recuerda la obligatoriedad de la aplicación, también en esta materia, de los siguientes principios constitucionales: Interdicción de la arbitrariedad; asignación equitativa de los recursos públicos y realización de la programación y ejecución del gasto con eficiencia y economía; servicio a los intereses generales por parte de la Administración Pública, actuando con objetividad y pleno sometimiento a la ley y al Derecho; sometimiento de la actuación administrativa a los fines que la justifican y control de la misma por parte de los Tribunales de Justicia; y subordinación de la riqueza del país en todas sus formas e independientemente de su titularidad, al interés general:

> "En tercer término, debe no obstante recordarse que no resulta admisible en nuestro Ordenamiento Jurídico, so pretexto por ejemplo del uso de facultades discrecionales, hacer una interpretación de las mismas que haga inviable el control jurisdiccional indicado. Ello supondría hacer dejación de las obligaciones constitucionales que competen a los Tribunales de Justicia en el control de la actividad de la Administración, desde el punto de vista de la legalidad y del examen y comprobación de que efectivamente aquella actuación ha respondido al fin que la justifica. No resulta por tanto admisible, como fórmula de justificación del gasto, la mera afirmación de que el mismo es un gasto de representación y que, en consecuencia, como se le debe reconocer por dicha naturaleza una mayor flexibilidad para su ejecución, no puede ser objeto de un control adecuado. En el presente caso, no nos hallamos ante una partida que habilite un uso discrecional de fondos públicos, ni siquiera estamos en presencia de un concepto jurídico indeterminado. Es sabido que discrecionalidad es una libertad de elección entre alternativas igualmente justas o, entre indiferentes jurídicos, cuando la decisión está basada en criterios extrajurídicos que como tales son ajenos al control judicial y en consecuencia no podrían constituir objeto procesal idóneo (S.T.S. de 1 de junio de 1987, Sala Tercera). El concepto jurídico indeterminado surge cuando la Ley no precisa bien la esfera de la realidad que le atañe, sin perjuicio de lo cual alude

a un solo supuesto concreto, de manera que la aplicación de tal concepto no admite más que una solución. Este planteamiento no se ajusta a los gastos a los que en concreto nos venimos refiriendo. La expresión "gastos de representación" alude a un concepto jurídico determinado, puesto que delimita la parte de la realidad a la que se refiere de forma precisa, cual es la idea de que son gastos que han de aparecer vinculados a las funciones representativas que corresponden, en el presente caso, al (…). Y lo cierto es que esa funcionalidad no se aprecia en aquellos pagos realizados por gastos en los que no consta acreditada su finalidad o motivo.

Aun cuando no existe una norma que haga una enumeración concreta de los gastos que son considerados como tales, sí existen numerosas normas de las que se desprenden dos premisas básicas: a) Salvo casos excepcionales los fondos públicos deben destinarse a fines públicos; b) Todo gasto exige control. Baste recordar en este sentido las premisas constitucionales, que se consideran básicas, y que gravitan sobre la fundamentación de la presente resolución: la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (artículo 9.3 de la C. E.); la exigencia de que el gasto público realice una asignación equitativa de los recursos públicos y de que su programación y ejecución respondan a los criterios de eficiencia y economía (artículo 31.2 de la C. E.); la previsión de que la Administración Pública sirve con objetividad a los intereses generales y en todo caso con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho (artículo 103 de la C. E.); la previsión de que los Tribunales de Justicia controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican (artículo 106.1 C. E.) y, en general, la subordinación de la riqueza del país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad, al interés general (artículo 128.1 C. E.)."

4. CONCLUSIÓN.

Los gastos de representación o de atenciones protocolarias y representativas son aquellos que,

en el ámbito estatal, realizan en el ejercicio de sus competencias las autoridades del Estado, sus Organismos Autónomos, Agencias Estatales y demás Entes públicos, para atender las actividades sociales que desempeñan, por causa de la función de representación de la Administración que ostentan las citadas autoridades, debiendo dichos gastos resultar necesarios y redundar en beneficio o utilidad de la Administración.

Estos gastos se deberán imputar al subconcepto presupuestario "226.01 Atenciones protocolarias y representativas" o, en su caso, en el ámbito de los Ministerios de Asuntos Exteriores y de Cooperación, de Defensa, y del Interior, con arreglo a lo señalado en los epígrafes anteriores, al subconcepto "226.11 Gastos protocolarios y representativos derivados de actos institucionales".

La determinación de los concretos gastos que hayan de imputarse a los indicados subconceptos presupuestarios, más allá de lo establecido en la Resolución de 19 de enero de 2009, de la Dirección General de Presupuestos, y siguiendo la doctrina emanada tanto de la IGAE como de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, ha de realizarse con arreglo a un criterio de flexibilidad.

Finalmente, el control que se realice sobre los citados gastos, si bien con arreglo a la doctrina a que se acaba de hacer referencia tiene que responder, igualmente, a un criterio de flexibilidad, deberá comprender la comprobación, en todo caso, de la constancia en el expediente de los siguientes documentos:

Por una parte, los documentos justificativos de los gastos realizados, en los que conste la identificación del acreedor y, en todo caso, la conformidad de la correspondiente autoridad con cada uno de los citados justificantes; o bien un certificado expedido por el alto cargo, acreditativo de la imposibilidad de obtener, respecto de ese gasto en concreto, la factura, recibo u otro documento formal acreditativo del pago.

Por otra, una certificación expedida por la respectiva autoridad o por el director de su gabinete, con el Vº Bº de aquella, acreditativa de los motivos que justifican la celebración del acto al que los gastos

se refieren, realizando además una descripción concreta del mismo y una identificación explícita de las personas participantes en el mencionado acto, con el fin de que se pueda determinar, por parte del órgano de control, si esos gastos efectivamente se realizaron con fines protocolarios o representativos, si son necesarios y si, en definitiva, redundan en beneficio o utilidad de la Administración, lo que supondría su adecuada imputación presupuestaria a los subconceptos 226.01 ó 226.11.

NUEVO MARCO NORMATIVO DE LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA DE CUENTAS EN EL ÁMBITO MERCANTIL (I)

1. ANTECEDENTES.

La actividad de auditoría fue objeto de regulación por primera vez en España con la **Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas**, mediante la que se incorporaba a nuestro ordenamiento jurídico la **Directiva 84/253/CEE**, de 10 de abril de 1984, del Consejo, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables. Como se exponía en la Exposición de motivos de aquella Ley, con su aprobación se pretendía garantizar la fiabilidad de la actividad auditora, para que cumpliera las funciones que de ella se esperasen y ello por la importancia de esta actividad, derivada de proporcionar el mayor grado de transparencia y fiabilidad a la información económica financiera auditada.

Precisamente, la **relevancia pública** de la actividad de auditoría, junto con los efectos que frente a terceros despliega dicha actividad, constituyen la base que justifica la regulación incorporada en aquella Ley, y que está constituida básicamente por el conjunto de requisitos, condiciones y efectos que han de tener quienes ejercen la actividad auditora. Así, nació el citado texto legal Ley de Auditoría de Cuentas con la **finalidad de establecer las garantías suficientes para que las cuentas anuales u otros estados financieros verificados por un auditor de cuentas fuesen aceptados con plena confianza por los terceros destinatarios de la información proporcionada por el citado auditor**, cuyos derechos y decisiones podían verse afectados por la fiabilidad de la información económica-financiera auditada. Dados los intereses afectados de notable trascendencia, con esta Ley se pasó de un sistema en el que la actividad auditora se autorregulaba a otro en el que se sometía dicha actuación a un **régimen de regulación y control público**. Dicho cambio importante no estuvo exento de polémica, siendo así que se interpuso recurso ante el Tribunal Constitucional, que fue resuelto

mediante Sentencia 386/1996, de 23 de diciembre, por la que se declaró la constitucionalidad de la Ley de Auditoría de Cuentas, al considerar *"sobradamente justificado"* el objetivo que perseguía la Ley, dado el **interés público** que concurre en dicha actividad, y considerando literalmente *"de todo punto lógico que los poderes públicos, y en este caso el legislador, regulen los requisitos, condiciones y efectos que ha de tener una actividad de tan amplia y profunda influencia sobre el funcionamiento de la economía de mercado y de los derechos e intereses de muy diversas personas y grupos…".*

Desde entonces, y en el **ámbito de la Unión Europea**, el tiempo transcurrido desde la entrada en vigor de la citada Directiva 84/253/CEE; y los cambios sucedidos en el entorno económico y financiero con una cada vez mayor globalización y creciente internacionalización del tráfico mercantil; hicieron necesario emprender un **proceso de reforma**, que se inició con la "Comunicación de la Comisión Europea de 1988 sobre la auditoria legal en al Unión Europea: el camino a seguir", y en la que se puso de manifiesto la necesidad de avanzar hacia un mayor grado de armonización en la regulación y ejercicio de la actividad de auditoria en el espacio europeo.

A la necesidad de acometer dicha reforma contribuyó, por una parte y desgraciadamente, una serie de escándalos financieros, con el caso del Enron a la cabeza y la subsiguiente debacle de Arthur-Andersen, que ha generado un interés público extraordinario en torno a la fiabilidad y transparencia de la información económica financiera, y como derivada, al rol de garante que desempeñan los auditores así como al modo en que éstos deben organizarse y supervisarse. Por otra parte, faltaba un planteamiento uniforme de la auditoría de cuentas en los Estados miembros de la Unión europea.

El citado proceso, tras la aprobación de diversas Recomendaciones de la Comisión Europea relativas al control de calidad de la auditoría y al régimen de independencia, concluyó con la aprobación por el Parlamento Europeo y Consejo la **Directiva 2006/43/CE**[1], de 17 de mayo de 2006 relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/

CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo, que supone una paso muy importante para alcanzar **una mayor armonización de los requisitos, aunque no todos, que se exigen para el ejercicio de la actividad** de auditoría en el ámbito de la Unión Europea, todo ello, en aras de aumentar y armonizar la calidad de la auditoria de cuentas en dicho ámbito y consolidar la confianza en dicha actividad, mermada por la secuencia de escándalos sufridos en los últimos años. Dicho objetivo armonizador se justifica, en su Considerando 9, en la idea de que dicha actividad desempeña una **función de interés público** lo que, según dicho Considerando dice, *"significa que una amplia comunidad de personas o instituciones confían en la calidad del trabajo de un auditor legal. La buena calidad de las auditorias contribuye al correcto funcionamiento de los mercados al incrementar la integridad y la eficacia los estados financieros".*

Al objeto de garantizar tales objetivos, esta norma comunitaria establece como principio rector el de sujeción de quienes ejercen la actividad auditora a un **sistema efectivo de supervisión público**, regido por personas ajenas a la profesión, y con responsabilidad última de la supervisión de los distintos aspectos regulados en la Directiva. En particular: la autorización y el registro de los auditores y sociedades de auditoría, la adopción de normas éticas, el control de calidad interno de las sociedades de auditoría, la formación continuada, los sistemas de control de calidad externos y los sistemas de investigación y régimen disciplinario.

Incorporación del nuevo marco

En este contexto, resultó necesario emprender una nueva reforma de Ley de Auditoria de Cuentas en España, al objeto de transponer la normativa comunitaria. Dicho proceso se inició, con cierto retraso por fuertes discrepancias con el sector, mediante la aprobación de la **Ley 12/2010**, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, y el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, para su adaptación a la normativa comunitaria (BOE Nº 159, de 1 de julio

de 2010), con el consenso unánime de todos los grupos parlamentarios, tras una intensa tramitación parlamentaria.

Las distintas disposiciones legales que regulaban la actividad de auditoria han sido refundidas por el Real Decreto legislativo 1/2011, de julio, por el que se aprueba el **texto refundido de la Ley de Auditoria de Cuentas** (en adelante, TRLAC, BOE Nº 157, de 2 de julio de 2011), y ha culminado con la reciente aprobación del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el **Reglamento que desarrolla dicho texto** refundido, en adelante Reglamento de Auditoría de Cuentas (BOE Nº 256, de 4 de noviembre de 2011, en adelante, RAC).

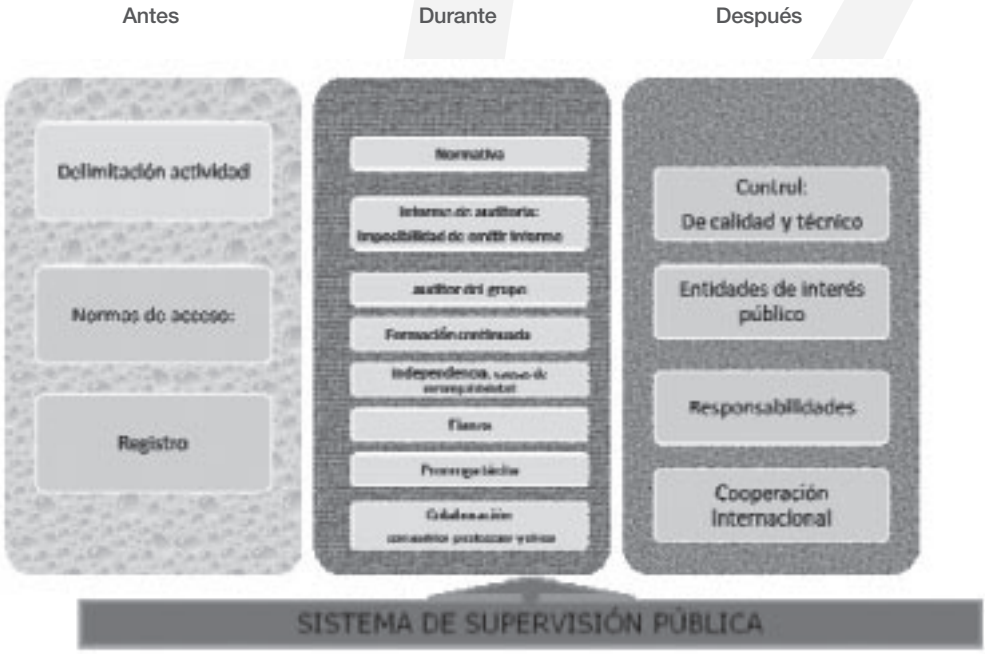
Algunas voces, provenientes del sector regulado, han puesto de manifiesto que el proceso de tramitación ha incurrido en fraude de ley, al no respetar el procedimiento de elaboración legalmente establecido.

Al respecto, y por no manifestar opinión que se pudiera tachar de parcial por la participación muy activa que he tenido en dicho proceso, me limito a reproducir lo manifestado y concluido por el **Consejo de Estado**, en el Dictamen emitido el pasado 20 de octubre, en relación con el real decreto que se proyectaba, y que analizaba las mismas deficiencias de tramitación que ahora se denuncian. Así el Dictamen, en relación con la omisión de determinados informes que se denuncian, dice que *"ninguno de ellos resultaba preceptivo, por no ser el de Educación el departamento coproponente y por no incidir el proyecto en el ámbito competencial de los dos organismos citados (conforme a las previsiones del artículo 7 de la Ley 21/1991, de creación del Consejo Económico y Social; y de la Ley 15/2007, de Defensa de la Competencia, respectivamente)". En cuanto a las deficiencias de tramitación, señala que "nada de eso obsta, a juicio de este Consejo, para que hayan podido tomarse debidamente en consideración los intereses de los ciudadanos -en este caso, principalmente a través de las organizaciones y asociaciones reconocidas por la ley- en el procedimiento de elaboración de las disposiciones administrativas que les afectan, sin que quepa por ello encontrar vicio de legalidad en la tramitación del proyecto".*

Quizás, permítaseme apuntar que no deban confundirse estas deficiencias de tramitación con el hecho de que en la versión finalmente aprobada no asumiera en algunos casos los puntos de vista propuestos por el sector, todos los cuales, por otra parte, han sido analizados en el citado Dictamen, el cual otorgó al proyecto una "valoración global positiva". No queda más que decir que el RAC se ha aprobado de conformidad con el citado Dictamen, asumiendo las observaciones realizadas, ninguna de la cuales era, por otra parte, por razones de legalidad.

Avance

El presente artículo, que se presenta en dos entregas (por razón de su propósito y contenido), aborda las líneas generales del nuevo régimen normativo que viene a regular la actividad de auditoría de cuentas en el ámbito mercantil en España. Se comenzará presentando los objetivos a que responde el nuevo marco, anticipando en esta primera entrega las novedades más significativas en relación con el régimen anterior, para seguidamente tratar su ámbito de aplicación. A continuación, se abordarán las normas de acceso que habilitan para el ejer-



cicio de la actividad de auditoria, y los distintos cambios introducidos que afectan a su efectivo ejercicio y con posterioridad a éste. El siguiente gráfico muestra los distintos aspectos a destacar contenidos en el nuevo marco normativo:

2. NUEVO RÉGIMEN NORMATIVO: OBJETIVOS Y NOVEDADES.

El TRLAC y su Reglamento de desarrollo suponen una **actualización muy necesaria** de la normativa reguladora de la actuación del auditor de cuentas y las sociedades de auditoría en el ámbito mercantil, poniéndola al día con la reglamentación europea, **fortaleciendo el sistema de supervisión pública** cuya responsabilidad se atribuye al ICAC, y ofreciendo mayor **seguridad jurídica** a quienes ejercen la actividad de auditoría, todo con ello con el objetivo de **mejorar la calidad** de los informes de auditoría y de servir al propósito fundamental del **interés público.**

A tal efecto, el nuevo marco normativo introduce modificaciones con respecto al que existía en su momento, que responden a un doble objetivo: de un lado, regular aquellas cuestiones que se contemplaban o que se regulaban de forma diferente en nuestro Ordenamiento, y que requerían una modificación para **su adaptación a la normativa comunitaria**; y de otro lado, reformar determinados aspectos, que no obedecen a la obligada transposición de la Directiva, sino a razones de **mejora técnica**, de estructura expositiva, de consistencia con el nuevo marco contable aprobado por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, y demás normativa de desarrollo, así como para resolver los problemas detectados en la aplicación práctica.

Para responder al *primer objetivo,* esto es, **porque así obliga la Directiva**, se modifican cuestiones o materias tales como:

- Régimen de independencia que debe observar el auditor de cuentas: para incorporar la obligación del auditor de establecer medidas de salvaguarda para detectar, evaluar, reducir y, en su caso, eliminar las amenazas a la independencia; así como el concepto de red a la que pertenece el auditor,

basado en la unidad de decisión, de forma que las personas o entidades que formen parte de esta red que incurran en cualesquiera de los supuestos de incompatibilidad definidos en la TRLAC y en otras disposiciones legales, harán incompatibles al auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

- Se otorga al ICAC, de forma exclusiva, la competencia para realizar las revisiones de los sistemas de control de calidad[2] de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría (antes compartida con las Corporaciones de auditores), sin perjuicio de la posibilidad contemplada de acordar con terceros, incluidas dichas Corporaciones, las tareas relacionadas con la ejecución del control de calidad.

- Se incorpora la responsabilidad plena que debe asumir el auditor de cuentas del grupo en relación con los estados financieros consolidados.

- Se prevé que las auditorias de cuentas se realicen de acuerdo con lo dispuesto en las normas internacionales de auditoría que sean adoptadas por la Comisión de la Unión Europea.

- En relación con el acceso al ejercicio, se incorpora la posibilidad de que los socios de las sociedades de auditoría sean sociedades de auditoría autorizadas en algún Estado miembro y de que firmen en su nombre auditores que sean no socios, al mismo tiempo que se modifican determinados requisitos que se exigen para su inscripción. Asimismo, se regula el acceso de auditores de auditores y sociedades de Estados miembros y de terceros países.

- Respecto al registro público, se exige mayor información, como por ejemplo, la pertenencia a la red de la que, en su caso, formen parte.

- Se precisa el modo en que los auditores de cuentas deben realizar las actividades de formación continuada.

- Se añaden los mecanismos de cooperación efectiva a escala comunitaria y, el intercambio de información con las autoridades competentes homólogas de terceros países, siempre que haya reciprocidad y la Comisión haya dictado decisión de adecuación, en relación con las auditorías rea-

lizadas con las cuentas de sociedades domiciliadas en España pero cuyos valores se emitan en el tercer país de que se trate o respecto a sociedades que formen parte del grupo cuyas cuentas anuales consolidadas se divulguen en ese tercer país.

- Se definen las denominadas entidades de interés público a los efectos exclusivos de esta normativa , a cuyos auditores se les exige un plus de control por la mayor relevancia económica de su actuación. Así, se les exige publicar informe anual de transparencia, la rotación externa del socio o auditor firmante, así como determinadas exigencias de comunicación con los supervisores de esas entidades y en relación a los miembros y obligaciones del Comité de auditoría de las entidades auditadas cuyos valores cotizan. Adicionalmente, se prevé normas especiales para evitar el riesgo de falta de independencia por concentración de honorarios y de agravación de sanciones a imponer por la comisión de infracciones declaradas en relación a auditorías realizadas sobre estas entidades.

- Como corolario de lo anterior, se tipifican nuevas infracciones para reforzar el debido cumplimiento de las obligaciones nuevas que se imponen: por ejemplo, la falta de seguimiento de las recomendaciones formuladas durante las revisiones de control de calidad, la no publicidad del informe anual de transparencia, la falta de salvaguardas a la independencia, la ausencia de sistemas de control interno, y se eleva a grave la infracción por incumplimiento de la obligación de seguir cursos y realizar actividades de formación continuada.

En cuanto a las modificaciones operadas que obedecen al *segundo de los objetivos,* principalmente, **por razones de mejora técnica**, han de citarse las siguientes:

- En relación con el régimen de independencia, se delimita el alcance de las causas de incompatibilidad a aquellas situaciones en las que la independencia del auditor se ve comprometida de tal forma que la única salvaguarda posible es la no realización del trabajo de auditoría, y sea posible gestionar las amenazas que pudieran detectarse por el auditor.

Con carácter general, determinadas causas de incompatibilidad entonces vigentes se someten al régimen general de análisis de amenazas y de adopción de salvaguardas (servicios distintos de auditoría, relaciones empresariales con la entidad auditada, participación en la contratación de altos directivos) y se delimitan otras causas en su aplicación, sin perjuicio de la aplicación del régimen general de salvaguardas (tenencia de interés financiero directo significativo; existencia de relaciones familiares con determinados cargos de la entidad auditada, servicios de valoración y servicios de abogacía). Por otra parte, se reduce el periodo de cómputo temporal a los efectos de generar incompatibilidad de 3 a 2 años.

Se exceptúa de la norma de extensión a determinados sujetos vinculados al auditor para ciertas circunstancias, de modo que: (1) sólo genera incompatibilidad, con carácter general, cuando ostenten cargo de administrador o lleven la contabilidad de la entidad auditada; y (2) y para el resto de supuestos, cuando éstos concurren o se dan durante el ejercicio auditado (y no en el año anterior) y para cuando la entidad vinculada es significativa para la entidad auditada.

En relación con las prohibiciones posteriores al cese de sus funciones por el auditor, de formar parte de los órganos de administración o dirección de la entidad auditada, o de ocupar puesto de trabajo o tener interés financiero significativo, se reduce el plazo de cómputo temporal de tres a dos años. Asimismo, se modifica el ámbito de personas a las que les es de aplicación (por ejemplo, en general se excluye a los socios que no hayan intervenido en la auditoría y abandonen la sociedad, y al gerente), y se excluye del régimen de prohibiciones la tenencia de interés financiero sobrevenido o adquirido en condiciones de mercado.

Finalmente, se elimina del deber de rotación que se impone respecto a determinadas entidades a las personas que integran el equipo de auditoría, y se elevan los parámetros que existían basados en el importe de la cifra de negocios (de 30 millones a 50 millones de euros) que genera dicho deber, incorporándose además a las entidades calificadas de interés público.

Se refuerzan las competencias del Comité de auditoría de las entidades cotizadas, debiendo, entre otros extremos, ser informado de los servicios adicionales distintos a los de auditoría de cuentas prestados por los auditores de cuentas de la entidad y por los que están vinculados a éstos. También se exige la obligación de emitir un informe anual sobre la independencia de los auditores.

- Se incorpora la precisión de que los auditores únicamente responden por los daños que les sean imputables, con exclusión del daño o perjuicio causado por la propia entidad auditada o por un tercero. Además, se reduce a 4 años el plazo para el ejercicio de la acción contra los auditores por responsabilidad contractual, igualándolo al establecido en el artículo 949 del Código de Comercio para la acción a ejercitar frente a los administradores y socios gerentes de las compañías mercantiles.

- Con relación al **control y supervisión de la actividad**, se distingue entre el **control de calidad externo** (al que se ha hecho referencia anteriormente), de carácter regular y procedimental, del que pueden derivarse recomendaciones o requerimientos, del **sistema de investigaciones o actual control técnico**, que tiene por objeto detectar y corregir la ejecución inadecuada de un trabajo concreto de auditoría o actividad del auditor.

- En materia de infracciones y sanciones, se modifica la definición de ciertas conductas constitutivas de infracción, como consecuencia de la experiencia adquirida en el ejercicio de la potestad sancionadora.

Se introducen modificaciones en el régimen de sanciones reduciéndose las multas por infracciones cometidas por las sociedades de auditoría, mediante la minoración del porcentaje a aplicar sobre los honorarios por la actividad de auditoría de cuentas, al mismo tiempo que se reduce con carácter general los importes de mínimos de multa actualmente fijados que daban lugar en la práctica a multas que suponían porcentajes sobre honorarios muy superiores a los previstos en la norma.

Asimismo, se positivizan los criterios jurisprudenciales para la cuantificación de la sanción a im-

poner así como para apreciar de la infracción continuada en relación con el incumplimiento del deber de independencia cometido respecto a una misma entidad, en varios ejercicios y cuando deriven de una misma situación u en ejecución de un plan preconcebido, y finalmente, se precisa la concreta sanción a imponer en caso de concurso medial de infracciones.

3. DELIMITACIÓN DEL ÁMBITO DE APLICACIÓN.

El nuevo régimen normativo incorpora las precisiones y ajustes necesarios para delimitar y definir la actividad de auditoría de cuentas a la que se aplica dicha normativa y a la que se sujeta al sistema de supervisión pública.

El nuevo TRLAC continúa configurándose, al igual que el anterior texto legal, como una norma que regula la actividad de auditoria de cuentas, y no como una norma reguladora del estatus del auditor de cuentas. Así, en el artículo 1 del TRLAC **se delimitan los trabajos de auditoría que participan de esta actividad**, al ser realizados de acuerdo con las normas de auditoría contempladas en el artículo 6 del TRLAC sobre cuentas anuales u otros estados financieros o documentos contables elaborados con arreglo a un marco normativo de información financiera, y cuyo objeto es la emisión de un informe con una opinión técnica sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros. Aquellos trabajos que sean distintos de los aquí definidos quedan excluidos del ámbito de aplicación del TRLAC.

Con arreglo a esta delimitación, en principio se amplia el ámbito de aplicación al dar cabida a más supuestos, puesto que los citados estados o documentos pueden estar realizados bajo cualquier marco normativo de información financiera que resulta aplicable a las entidades españolas, de acuerdo con la definición contenida en el artículo 2.1 del TRLAC, y en cuya virtud se incluirían no sólo la contabilidad privada (Código de Comercio, Plan General de Contabilidad, o las Normas Internacionales de información Financiera adoptadas por la Unión europea), sino también la contabilidad pública. La inclusión en el citado ámbito de los trabajos de auditoría que se realizaran sobre estos estados o documentos sólo sería posible en la medida en que

se realicen aplicando las normas de auditoría establecidas en el artículo 6 citado y cumplan el resto de los requisitos del artículo 1.

Junto a esta definición, el ámbito de aplicación se concreta mediante una doble **delimitación negativa:**

- Según la disposición adicional segunda del TRLAC, y la disposición adicional quinta del RAC que la desarrolla, se clarifica y delimita el ámbito de la **auditoría de cuentas en el sector público** respecto del ámbito de la actividad de auditoría de cuentas regulado en el TRLAC. De acuerdo con estas disposiciones, cuya redacción fue consensuada con los representantes del Tribunal de Cuentas y de la Intervención General de la Administración del Estado, que son miembros del Comité de Auditoría de Cuentas del ICAC, el TRLAC no es de aplicación a las actividades de revisión y verificación de las cuentas anuales, estados financieros u otros documentos contables de entidades que forman parte del sector público realizados por **órganos de control interno o externo de la gestión económico-financiera del sector público y en el ejercicio de sus competencias**, las cuales se sujetarán a su normativa específica.

Asimismo, se excluyen aquellos trabajos de auditoría que sean realizados por auditores de cuentas o sociedades de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en virtud de contratos suscritos formalizados con los citados órganos públicos de control y en ejecución de su plan de auditorías.

No obstante, se excepciona y, por tanto, sí quedan incluidos en el ámbito de aplicación del TRLAC aquellos trabajos en los que los citados contratos incluyan, junto a la realización de la auditoría pública, el encargo a estos últimos de emitir un informe de auditoría de cuentas de los previstos en el artículo 1 del TRLAC. La emisión de este informe se justifica, no sólo por la necesidad de que puedan tener ciertos entes del sector público por razones de exigencia normativa, sino por otras de índole mercantil o financiero (tales como la concurrencia a licitaciones internacionales o para obtener recursos en el mercado).

Por último, se incluyen también en el ámbito de aplicación del TRLAC

los trabajos de auditoría de cuentas realizados por auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas sobre las cuentas anuales u otros estados financieros o documentos contables de entidades integrantes del sector público que, conforme a su normativa reguladora, se encuentren obligadas a someter sus estados financieros a la auditoría de cuentas prevista en el artículo 1 del TRLAC. En particular, se incluyen las sociedades mercantiles pertenecientes al sector público que tengan la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría conforme a la normativa mercantil.

- Tampoco están comprendidos en el alcance del TRLAC aquellos **trabajos** a que se refiere el artículo 3 del RAC **que, aún siendo realizados por auditores de cuentas no reúnen**, sin embargo, **los requisitos de su artículo 1**; por lo que no tienen la consideración de auditoría de cuentas ni estarán sujetos a lo dispuesto en su normativa reguladora.

Es el caso de los trabajos que consisten en la realización de procedimientos acordados, de revisiones limitadas de información financiera o en la emisión de certificación o comprobación de hechos concretos, al aplicarse procedimientos significativamente menores a los que han de aplicarse en una auditoría de cuentas, razón por la cual en esos trabajos no se expresa una opinión de auditoría de cuentas. Si bien es cierto que no existía disposición normativa alguna que tratara esta cuestión, la redacción actual incorpora el criterio que fue publicado en el Boletín Oficial del ICAC (consulta nº 3 del BOICAC 63).

Como en la normativa anterior, tampoco están incluidos en el ámbito de aplicación del TRLAC ni al sistema de supervisión pública que se regula, aquellos trabajos que, no participando de la naturaleza de auditoría de cuentas, **estén atribuidos por disposiciones de rango legal** a auditores de cuentas. Sin embargo, mientras que con el régimen anterior la realización de estos trabajos se sujeta a las normas específicas que aprobaba el ICAC, con el régimen nuevo se deberán sujetar a lo exigido en la disposición legal correspondiente y en las guías que las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas elaboren conjuntamente a estos efectos, lo que resulta consecuen-

te al no ser trabajos de auditoría de cuentas. Adicionalmente, se exige que dichas guías se publiquen por el ICAC, sirviendo dicha publicación con una función de "validación" y de garante de la delimitación de estas actuaciones frente a un trabajo de auditoría de cuentas y para evitar que generen confusión respecto a éstos, lo que podría tener lugar si se entiende que se esté realizando un trabajo de auditoría de cuentas, con el consiguiente efecto que generan frente a terceros los informes a emitir por los auditores de cuentas.

Precisamente, y al objeto de evitar cualquier confusión sobre la verdadera naturaleza de estos trabajos y sobre el grado de fiabilidad de la información revisada que pudiera transmitirse, se establece expresamente la prohibición de que los informes emitidos por auditores de cuentas que no tengan la consideración de auditoría de cuentas puedan identificarse como un trabajo o informe de auditoría de cuentas, ni que su redacción o presentación puedan generar confusión a este respecto, pues de lo contrario incurriría en la infracción grave prevista en el artículo 34, letra g, del TRLAC.

4. REQUISITOS PARA EJERCER LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA.

Normas de acceso

Son tres las modificaciones que merecen destacarse:

- La primera se refiere a los requisitos que ya se exigían para que las **personas físicas** puedan obtener la autorización del ICAC para lograr la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas para estar habilitado legalmente para ejercer la auditoría, en particular: la adquisición de un programa de formación teórica, la obtención de un periodo de formación práctica y la superación de un examen de aptitud profesional cuya convocatoria corresponde al ICAC previa propuesta conjunta de las Corporaciones y publicada mediante Orden del Ministerio de Economía y Hacienda.

En lo que a la **formación teórica**, la modificación más importante está relacionada con los títulos o cursos de formación a los que se les reconocía un **efecto de dispensa**, no sólo a efectos del requisito de formación teórica para el acceso, sino

de la realización de la primera parte del examen de aptitud. Así, y con arreglo a la nueva estructura de enseñanza universitaria contemplada en la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades[4], se suprimió la distinción de títulos de Licenciado, Ingeniero, Profesor mercantil, Arquitecto o Diplomado universitario para dar cabida a los nuevos títulos derivados de la modificación de la citada Ley Orgánica, por lo que se sustituyeron por un término más amplio que pueda englobar los antiguos y los nuevos títulos, como puede ser el ***de "titulación universitaria de carácter oficial y validez en todo el territorio nacional",*** término acuñado en el artículo 34 de la Ley Orgánica citada. De acuerdo con el artículo 7.2.c) del TRLAC, a partir de ahora sólo estos títulos tienen el citado efecto de dispensa, a diferencia del régimen anterior, que también reconocía dicho efecto a los denominados títulos propios organizados o impartidos por las Universidades.

No obstante, al objeto de conjugar la formación y recursos académicos y la especial **formación práctica** que se le atribuyen a las Corporaciones representativas de auditores, se prevé en el artículo 36 del RAC que las Universidades puedan colaborar voluntariamente con aquellas para la impartición de los títulos de postgrado.

Asimismo, se modifican en el nuevo art 8 del TRLAC las materias que han de integrar el programa de formación, según la lista de materias contenida en el artículo 8 de la Directiva 2006/43/CE .

En cuanto al requisito de la formación práctica, se introducen en el artículo 35 del RAC mejoras que tienen por objeto de conseguir una mayor calidad formativa, una mejor acreditación de la formación de los auditores y de ofrecer a los aspirantes una mejor comprensión de sus necesidades formativas, cuyas referencias temporales y de ámbito se mantienen respecto al régimen legal.

Al mismo tiempo se tratan de resolver los problemas que se han detectado en la práctica en los distintos procesos de convocatoria para la realización del examen de aptitud, cuya superación habilita para el ejercicio de la actividad auditora. Dichos problemas derivaban de la falta de concreción de cuándo se entendía cumplido el requisito de formación, es decir, cuándo

se entendía completado el periodo mínimo de tres años en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable (especialmente, referido a cuentas anuales o estados financieros análogos), de los cuales, dos años deben realizarse con un auditor de cuentas o sociedad de auditoría y en el ejercicio de la actividad, y cómo se podía acreditar la realización efectiva de trabajos correspondientes a dicho ejercicio. Evidentemente, una certificación genérica, sin concreción de referencia concreta alguna a este ejercicio, no aseguraba que durante el periodo exigido legalmente, se pudiera haber seguido una formación práctica que garantizase una adecuada capacidad para aplicar en el ejercicio de la auditoría los conocimientos teóricos. No debe tener el mismo tratamiento ni persigue dicho objetivo un año de prácticas realizado a tiempo parcial, durante un determinado número de horas al mes, que las prácticas realizadas a tiempo completo. Tampoco es lo mismo dedicarse durante dicho periodo, exclusivamente a la realización de determinados procedimientos o pruebas de auditoría, que emplear dicho periodo en todas las tareas requeridas para la realización de una auditoría de cuentas, asumiendo de forma paulatina y progresiva aquellas que sean de mayor y creciente de dificultad y de responsabilidad.

Por ello, se concreta el periodo exigido de tiempo en un número de horas, y se exige la completa dedicación de trabajos correspondientes a todas las tareas relacionadas con la auditoría de cuentas. A partir de ahora, se deberá acreditar un período de experiencia práctica equivalente a 5.100 horas de trabajo, de las cuales 3.400 deberá corresponderse con trabajo efectivamente realizado con un auditor de cuentas y sociedad de auditoría.

Una de las innovaciones que aquí se introduce es la ordenación de un proceso lógico en la adquisición de la formación, que requiere la obtención de unos conocimientos teóricos con carácter previo a la realización de un periodo de prácticas, asegurando con ello una mejor comprensión de las tareas que le son encomendadas al aspirante a auditor. Así, se exige que la formación práctica deba realizarse generalmente después de haber adquirido una formación teórica, si bien se permite computar como periodo de formación práctica la

que se realice antes o durante la realización del curso de formación teórica, con un límite de horas.

- La segunda novedad tiene que ver con los requisitos constitutivos que se exigen a las **sociedades de auditoría**, para poder ser inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas. Así se incorporan en el artículo 10 del TRLAC las posibilidades, hasta ahora no previstas, de que puedan ser socios otras sociedades de auditoría que estén autorizadas en un Estado miembro de la Unión europea, y de que puedan firmar en su nombre auditores de cuentas que no sean socios siempre que estén autorizadas para ejercer la actividad de auditoría de cuentas en España. Para este último caso se impone en el artículo 29 del RAC la obligación de que las sociedades de auditoría informen y comuniquen en todo momento quienes son los auditores que se encuentran designados para firmar informes en nombre de aquellas, asegurándose de esta manera el conocimiento de quién es o puede ser el responsable de cada trabajo e informe de auditoría de cuentas realizado por una sociedad de auditoría.

Consecuente con la tradición y normativa hasta ahora existente, no se exige para los auditores que sean socios de la sociedad auditora una designación expresa para entenderlo autorizados, presumiéndose que sí lo están, salvo manifestación en sentido contrario, de acuerdo con el artículo citado reglamentario.

- La tercera novedad de las modificaciones a resaltar se refiere al derecho otorgado en la normativa comunitaria para ejercer la actividad de auditoría a quienes estén **autorizados en los demás Estados miembros de la Unión Europea**, así como los que lo estén en **terceros países**.

Para los primeros, se les exige la superación de una prueba de aptitud sobre la normativa española aplicable a la auditoría de cuentas y cuyo conocimiento no hubiera acreditado en el estado miembro de origen. A tal efecto se regulan las cuestiones relativas a diseño de la prueba de aptitud, a la valoración de la solicitud y a la calificación de la prueba de aptitud, así como a la Comisión de Evaluación, que será nombrada por el Ministerio de Economía y Hacienda (artículos 9.1 del TRLAC y 38 del RAC).

Debe precisarse que esta posibilidad de acceso ya venía ejerciéndose de acuerdo con la normativa contenida en el Real Decreto 1837/2008, de 8 de noviembre, por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español la Directiva 2005/36/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de septiembre de 2005, y la Directiva 2006/100/CE, del Consejo, de 20 de noviembre de 2006, relativas al reconocimiento de calificaciones profesionales (que derogó el Real Decreto 1665/1991, de 25 de octubre), y en lo que no se oponía a dicho Real Decreto, en la Orden del Ministerio de la Presidencia, de 19 de mayo de 1995, por la que se desarrollaba el Real Decreto 1665/1991.

La diferencia, respecto al régimen anterior, reside en que la gestión de esta vía de acceso pasa a asumirse por el ICAC, en cuanto responsable último del sistema de supervisión pública que incluye, entre otros aspectos, el de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Para los segundos, los **autorizados en terceros países**, se sujeta su autorización a que exista reciprocidad y a que cumplan requisitos equivalentes a los exigidos a los auditores nacionales, siendo sometidos al mismo procedimiento de evaluación y calificación que el regulado para los auditores de los Estados miembros de la Unión europea (artículos 9.2 del TRLAC y 39 del RAC). A diferencia de éstos, se les exige como requisito para su inscripción el tener domicilio o establecimiento permanente en España o designar a un representante con domicilio en España, al objeto de asegurar el efectivo ejercicio de las potestades de control y disciplina atribuidos al ICAC en relación a la actividad que pudieran prestar en España.

Se destaca como novedad que se incorpora por expreso mandato comunitario la obligación de que estén inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de terceros países que emitan informes de auditoría en relación con las cuentas anuales o consolidadas de ciertas sociedades domiciliadas fuera de la Unión Europea, cuyos valores estén admitidos a negociación en España. Y dicho obligado registro resulta de la necesidad, dado el contexto actual de interrelación

de los mercados de capitales, de garantizar una elevada y adecuada calidad en la realización del trabajo por estos auditores que operan en relación con el mercado de capitales comunitario, sujetándolos a los controles de calidad y al sistema de investigaciones y sanciones, salvo que resulten dispensados cuando procedan de terceros países cuyos sistemas de supervisión han sido declarados equivalentes por la Comisión de la Unión europea (artículos 9.3, 10.4 y 41 c) del TRLAC y 30 y 102 del RAC)

Para la inscripción de tales auditores o sociedades se les exige el previo cumplimiento de requisitos equivalentes a los que se exige a los auditores de cuentas nacionales, y se contemplan dos normas especiales impuestas por la norma comunitaria: una, la pérdida de efecto legal los informes que emitan dichos auditores cuando éstos no estén registrados; y otra, la obligación de identificarse de forma separada en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas como auditor de tercer país, como auditor no autorizado para el ejercicio de la actividad de auditoria en España.

Auditores del sector público

Mediante Ley 44/2002 de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, se introdujo en la Ley de Auditoria de Cuentas una regla de acceso especial para determinados cuya formación y funciones se relacionasen con la auditoría de cuentas del sector público o que examinasen o valorasen la situación financiera y patrimonial y la actuación de las entidades financieras o aseguradoras, y siempre y cuando cumplieran ciertos requisitos relativos a su formación teórica y práctica.

La reforma ahora acometida pretende adaptarse al régimen y configuración actual de la función pública (Leyes 30/1984, de 2 de agosto, de Medidas de para la reforma de la Función pública y 7/2007, de 12 de abril, del Estatuto Básico del empleado público) así como el de provisión de puestos de trabajo de ciertas entidades públicas, precisando asimismo que las “funciones” deben referirse a las que desempeñan los empleados públicos, y no a los Cuerpos –como estaba en la redacción vigente-, y eliminán-

dose la referencia a que el certificado acreditativo de la formación la *expida "un auditor inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas"* por cuanto que ésta condición no puede exigirse al titular del órgano o unidad que tenga atribuida competencia para certificar tal extremo (artículo 8.4 del TRLAC).

A su vez, en el artículo 34.3 del RAC, se precisa que para tener por cumplido el requisito legalmente establecido relativo a la formación teórica, los empleados públicos deben acreditar la superación de la oposición o de las pruebas selectivas de acceso al empleo público, que a su vez contengan suficientemente las materias requeridas igualmente para la vía de acceso ordinario. En cuanto al requisito legal relativo a la formación práctica durante un periodo mínimo de tres años, los empleados públicos deben aportar un certificado emitido por el órgano competente del centro u organismo con competencias atribuidas en materia de auditoría con el suficiente detalle –no se admiten certificaciones genéricas- para poder determinar las auditorias o trabajos concretos correspondientes a la auditoría de cuentas anuales, cuentas anuales consolidadas o estados financieros análogos del Sector Público, entidades financieras o aseguradoras en que se ha participado, o a la supervisión o control directo de dichas auditorías o de quienes las realizan.

Registro público

En el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, dependiente del ICAC figuran inscritos quienes están habilitados para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas. Las modificaciones que se incorporan, y dado que ya existe en el régimen anterior el registro de carácter público, a que obliga la Directiva 2006/43/CE, consisten en especificar la concreta información que ha de contenerse y publicarse en dicho Registro de acuerdo con la citada Directiva, distinguiendo según se trate de auditores de cuentas o de sociedades de auditoría; así como en declarar la accesibilidad de la información que figura en dicho Registro por medios electrónicos. Entre dicha información destaca la referida a las entidades o personas que pertenecen a la

red del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, así como la identificación de quienes están designados expresamente para firmar informes en nombre de una sociedad de auditoría.

Asimismo, se habilitan las normas que hacen factible el derecho establecido en la Directiva 2006/43/CE de ejercer la actividad de auditoría, mediante su inscripción en el citado Registro, por quienes estén autorizados en otro Estado de la Unión Europea, así como de que puedan ser autorizados e inscritos en un registro público los auditores procedentes de terceros países, de acuerdo con los criterios de reciprocidad y de requisitos equivalentes contemplados en la Directiva 2006/43/CE.

5.-IMPLICACIONES EN EL EJERCICIO DE LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA.

Normas reguladoras

Con el marco anterior, se denominaban Normas Técnicas de Auditoría aquellas que contenían los principios, reglas y formalidades que deben seguir el auditor en el ejercicio de su actividad, elaboradas por las Corporaciones representativas de auditores, y cuya validez quedaba supeditada a su publicación por el ICAC en su Boletín Oficial.

En el nuevo artículo 6 del TRLAC, bajo la rúbrica de normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, se contiene el sistema de fuentes, en el que se distinguen tres

grupos de normas, de igual modo a cómo lo hace la norma comunitaria que se transpone: las normas de auditoría; las normas de ética y las normas que regulan el sistema de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

Las **normas de auditoria** son aquellas que disciplinan la realización del trabajo de auditoría y están contenidas en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea, y por las Normas Técnicas de Auditoría, en aquellas materias o aspectos no regulados por las referidas normas internacionales de auditoría. La referencia expresa a éstas, que constituye una de las novedades más relevantes, tiene por objeto asegurar el máximo grado de armonización en el ámbito de la Unión europea. Sin embargo, a fecha de hoy no se ha tomado por parte de la Comisión de la Unión europea ninguna decisión oficial de adopción, aún habiéndose culminado en la casi totalidad de los Estados miembros los trabajos de traducción a los diferentes idiomas. Por tanto, la realización del trabajo a realizar se sujeta a lo que disponen en la actualidad las Normas Técnicas de Auditoría, además, claro ésta, de las normas que se contienen en el TRLAC y RAC.

Sea cual sea la decisión final que se adopte por la Unión europea, lo cierto es que para convergir hacia las prácticas de los países de nuestro entorno, es deseable que las normas de auditoría que se apliquen en España en un medio plazo sean el conjunto de normas internacionales de auditoría citadas. En caso de que la Unión europea no tome decisión alguna, serían las Corporaciones representativas de auditores quienes deberían adoptarlas, en cuanto que se mantiene el anterior régimen de competencias y elaboración de las normas (en cuya virtud, les corresponde la elaboración, revisión y modificación de las normas técnicas de auditoría).

Si bien es cierto que las normas internacionales de auditoría no recogen normativa desconocida en España ya que han inspirado las Normas Técnicas de Auditoría vigentes en nuestro país, la filosofía y técnica de estas normas es diferente a la contenida en las Normas Técnicas de Auditoría (en aquellas prevalece el juicio razonado del au-

ditor frente a actividades obligatorias a realizar); por lo que debería preverse si se opta por adoptar estas normas internacionales una vacatio legis suficiente para facilitar su total comprensión.

En caso de que se tomara, finalmente, la decisión por la Unión europea, ésta supondría la derogación tácita de las Normas Técnicas de Auditoría nacionales actualmente vigentes y afectaría a la posibilidad de que se puedan seguir elaborando estas normas nacionales, salvo en aquellas materias o aspectos que no se regulan por normas internacionales adoptadas por la Comisión Europea. Se acompaña en el anexo I el detalle de las normas internacionales de auditoría que han resultado del "proyecto de "clarificación" llevado a cabo por el IFAC con el fin de conseguir un único conjunto de normas de auditoría que pudiesen ser válidas en todos los países, así como su correspondencia con las Normas Técnicas de Auditoría vigentes actualmente.

Las **normas de ética**, actualmente contenidas en las Normas Técnicas de Auditoría publicadas mediante Resolución del ICAC de 19 de enero de 1991, deben elaborarse y desarrollarse de acuerdo con el régimen normativo establecido en materia de independencia, la función de interés público que desempeñan los auditores, y los principios de integridad, objetividad, competencia profesional y diligencia debida, que se definen como marco general de actuación. Sería, igualmente, deseable que los auditores de cuentas contaran con unas normas de ética, que tomara como base el Código de Ética emitido por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), cuyas normas podrán ser tenidas en cuenta por la Comisión de la Unión Europea en el caso de adoptar medidas de ejecución relativas a la ética profesional, según reza el considerando 9 de la Directiva 2006/43.

Las **normas de control de calidad interno** tienen por objeto establecer los principios y requisitos que han de seguir quienes ejercen la actividad auditora para que éstos implanten un sistema de control de calidad interno (a través de una estructura organizativa y procedimientos adecuados) que les permita asegurar razonablemente que la actividad de auditoría se realiza conforme a la normativa reguladora de esta actividad. Junto a este

objetivo, estas normas sirven igualmente de base para la revisión de los sistemas del auditor y, en particular, de las revisiones o inspecciones que tiene que llevar a cabo el Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas periódicamente.

Dichas normas han sido publicadas mediante Resolución de 13 de octubre de 2011 del ICAC (BOICAC Nº 87, de 2010), y con ellas se incorpora a nuestro ordenamiento la Norma Internacional de Control de Calidad número 1 (ISQC 1, en sus siglas en inglés), emitida por la International Federation of Accountants (IFAC), que constituye el referente a escala internacional de la normativa reguladora del control de calidad interno de los auditores. Con ello se persigue converger con la práctica internacional en esta materia, si bien se suprimen, respecto a la versión original, las referencias a las auditorías del sector público, y a otros servicios distintos de la auditoría de cuentas, en la medida en que no están dentro del ámbito de aplicación del TRLAC. Asimismo, y con el mismo objetivo de adaptarse a la normativa en materia de auditoría de cuentas, la norma se acompaña de unos criterios de interpretación. Finalmente, cabe destacar, para facilitar su adopción, la transitoriedad que se recoge en la Resolución que publica la norma, en cuya virtud, los sistemas y procedimientos deberán estar implantados antes de 1 de enero de 2013.

El sistema de fuentes se completa con las **normas de formación**, que contengan el régimen de formación de acceso al ejercicio de la actividad (del que se ha hablado anteriormente) y el desarrollo de las actividades de formación continuada, a la que se los auditores de cuentas están obligados de acuerdo con el artículo 6.7 del TRLAC, y a la que en el se hará referencia seguidamente, como último punto de esta primera entrega.

Informe de auditoria de cuentas.

El artículo 3 del TRLAC, desarrollado por el artículo 5 del RAC, regula el contenido mínimo del informe de auditoría más acorde con el contemplado en los artículos 51 bis de la Directiva 78/660/CEE relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad y 37.2 de la VII Directiva 83/349/CEE, relativa a las cuentas anuales consolidadas, por cuanto que la propia Directiva 2006/43/CE prevé el

establecimiento de un **modelo de informe común** de auditoría que puede adoptarse en el ámbito de la Unión Europea por la Comisión con el objetivo de favorecer la comparabilidad en el entorno económico internacional y mejorar la confianza del público en la función auditora.

En dicho contenido, se resalta la supresión de ciertos aspectos cuya referencia era exigida en la anterior redacción, en concreto, las menciones expresas en la opinión del informe de auditoría relativas tanto al cumplimiento del principio de uniformidad como a las circunstancias o hechos posteriores al cierre del ejercicio que afectan con carácter general al principio de empresa en funcionamiento, las cuales deberán incluirse en el informe de auditoría únicamente en determinadas situaciones y de acuerdo con la norma de informe que a tal efecto se adopte. Así, en el caso de que estos últimos aspectos, si éstos estuvieran adecuadamente desglosados o informados en las notas de la Memoria, el auditor no tendría que reflejar párrafo de salvedad alguno que modificara su tipo de opinión, siendo suficiente su reflejo mediante el correspondiente párrafo de énfasis.

La supresión de tales referencias, pues, no significa per se que no se tenga que informar de estas circunstancias en el informe de auditoría, sino que deberán hacerse únicamente en aquellas situaciones que se establezcan en la norma técnica de informes que a tal efecto se adopte.

Para adaptarse a lo establecido en la nueva regulación sobre el contenido mínimo del informe de auditoría de cuentas anuales, por Resolución del ICAC de fecha 21 de diciembre de 2010, se ha publicado la **modificación de la norma técnica de auditoría sobre informes**. Al mismo tiempo, se ha aprovechado la modificación para introducir los ajustes necesarios para converger hacia las normas internacionales de auditoría. En dicha modificación, interesa destacar la regulación de los siguientes extremos:

- El nuevo tratamiento dado al <u>principio de uniformidad</u>. Un cambio significativo en los principios y normas contables no va a tener que reflejarse siempre en el párrafo de opinión del informe de auditoría, como hasta ahora, sino únicamente cuando el cambio producido suponga un incumpli-

miento del marco normativo de información financiera. Se advierte que este cambio no debe suponer una relajación del trabajo a realizar por el auditor sobre la corrección o no de la aplicación del principio de uniformidad.

- En lo que se refiere a las circunstancias que pudieran constituir incertidumbres sobre la capacidad de la entidad para seguir operando, se establece la obligatoriedad de hacer mención en un párrafo de énfasis, sin que la opinión se vea afectada, siempre que se informen adecuadamente en las cuentas anuales conforme a lo exigido en el marco normativo de información financiera. En el caso de que no se cumpla esta condición, el auditor deberá reflejar en el informe de auditoría esta circunstancia, como constitutiva de un incumplimiento de principios y normas contables.

- Desaparece la mención a las incertidumbres actualmente existente que afectaba a la opinión en todos los casos en que están originadas por otras causas diferentes a las que generan dudas en la aplicación del citado principio de empresa. Únicamente, si son significativas y están adecuadamente informadas en Memoria, el auditor podrá mencionarlas en un párrafo de énfasis, en lugar de como hasta ahora reflejar una salvedad en la opinión del auditor. No obstante lo anterior, en el caso de que existan múltiples incertidumbres cuyo efecto conjunto pueda ser muy significativo, el auditor podrá considerar denegar su opinión de auditoría.

- Finalmente, se incorporan cambios en la estructura y formato del informe, al distinguirse entre "elementos básicos" del informe de auditoría de cuentas anuales, elementos que siempre deberán aparecer en cualquier informe de auditoría (ya recogidos en el TRLAC: identificación expresa del marco normativo de información financiera que resulte de aplicación a la entidad auditada, la referencia a que las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración correspondiente de la entidad auditada y la responsabilidad del auditor de emitir una opinión sobre las cuentas anuales en su conjunto), y *"otros elementos del informe de auditoría",* que se incorporarán al informe de auditoría en

función de las circunstancias que concurran en cada trabajo de auditoría.

Como novedades se reseñan, de un lado, la nueva y obligada ubicación del párrafo de énfasis, que debe situarse después del párrafo de opinión, y que será obligatorio en el caso de existencia de incertidumbres sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento o cuando lo exija expresamente una norma de auditoría; y de otro lado, la introducción del llamado párrafo sobre *"otras cuestiones",* no existente en la norma actual, a situarse después del párrafo de opinión y, en su caso, del de énfasis, en el que pueden reflejarse asuntos distintos a los incluidos en las cuentas anuales y que resulten relevantes para el entendimiento adecuado de la auditoría, de las responsabilidades del auditor o del propio informe, siendo en algunos casos obligatorio de acuerdo con lo que establezcan las normas de auditoría (ejemplo de estos párrafos son los referidos a la comparabilidad, o referencia a tipo de opinión emitido en relación con las cuentas anuales del ejercicio anterior al auditado).

Imposibilidad de renunciar al contrato o no emitir informe.

Por otra parte, hay que destacar como novedad, incorporada durante la tramitación parlamentaria, la posibilidad que tiene el auditor de **no emitir el informe de auditoría o de renunciar a continuar** con el contrato cuando se produce justa causa y en aquellas situaciones en los que concurra **imposibilidad absoluta** de realizar el trabajo encomendado (artículo 3.2 del TRLAC). Circunstancia ésta que se une la existencia de amenazas que pudieran comprometer la objetividad y que, de acuerdo con la norma anterior, también obligaba y obliga ahora a abstenerse de realizar la auditoría.

En el necesario desarrollo reglamentario, artículo 7 del RAC, se vienen a precisar las concretas situaciones o circunstancias en las que se considera que puede existir dicha imposibilidad absoluta y que coinciden, básicamente, con la falta de entrega de las cuentas anuales a auditar (por la lógica de que ni siquiera hay objeto), estableciendo en todo caso que dicha falta de entrega no puede superar determinado periodo temporal (12

meses desde el cierre); o con aquella situación, en la que habiéndose entregado las cuentas anuales, no se ha facilitado al auditor más información ni facilitado documentación alguna.

Con el citado desarrollo reglamentario, se ofrece un marco de seguridad jurídica al auditor de cuentas al ofrecer las líneas de actuación a seguir cuando se presenten casos similares, viniendo a positivar el criterio del ICAC reflejado en las contestaciones a consultas que han sido publicadas en el Boletín Oficial (consultas nº 5 y 2 de los BOICAC 30 y 48, respectivamente).

A dicho objetivo se sirve igualmente para regular el concreto marco de actuación que debe seguir el auditor en el caso de que encontrarse con posibles circunstancias, no imputables a él mismo, que pudieran afectar a la fecha de emisión y entrega del informe previstas contractualmente, con su consiguiente retraso. En estos casos, el auditor deberá informar por escrito a quién encargó el informe de estas circunstancias y de sus posibles efectos en el informe de auditoría. De esta forma, se protege que la fiabilidad de las cuentas anuales auditadas sobre la que debe opinarse no quede obstaculizado por circunstancias ajenas al auditor.

Responsabilidad plena del auditor del grupo

Como se avanzó una de las novedades incorporadas en el nuevo marco, por así exigirlo la normativa comunitaria, ha sido el principio de responsabilidad plena que asume el auditor del grupo, en relación con las cuentas anuales consolidadas, el cual, se precisa, no supone en ningún caso que el auditor del grupo tenga que realizar necesariamente las auditorías de las cuentas de todas las entidades que se consolidan (artículo 5 del TRLAC). **No cabe**, pues**, limitar la responsabilidad** de la opinión formada respecto a aquellos componentes del grupo cuya información hubiera sido auditada por otro auditor, como así sucedía desde 2003 y hasta ahora.

Como consecuencia del nuevo marco normativo, se ha publicado por Resolución de 27 de junio de 2011 del ICAC, la Norma Técnica de Auditoría sobre “relación entre auditores”, sustituyendo la anteriormente publicada mediante Resolu-

ción de 25 de febrero de 2003. En dicha norma se regulan, además, aquellas situaciones en las que en el desarrollo de un trabajo de auditoría de cuentas el auditor deba relacionarse con otros auditores por diferentes motivos (porque sea necesario para el auditor utilizar el trabajo de otros auditores, al realizar éstos trabajos de auditoría sobre las cuentas de entidades participadas por aquella cuyas cuentas anuales está auditando; porque se produzca un cambio de auditores; porque el trabajo de auditoría se realice conjuntamente por varios auditores o porque se requiera la colaboración de otro auditor en determinadas partes de su trabajo). Igualmente, con el objetivo de alcanzar mayores cuotas de armonización con la práctica internacional, en su regulación se ha tenido en cuenta lo previsto en las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por la IFAC.

No obstante, se lamenta que, por la disposición transitoria quinta incluida en el trámite parlamentario, este mandato fuera exigible a los trabajos de auditoría sobre cuentas consolidadas correspondientes a los ejercicios económicos de la entidad o grupo auditado iniciados con posterioridad al 2 de julio de 2010, es decir, prácticamente a informes de auditoria emitidos durante el 2012, esto es, una vez transcurridos casi cuatro años desde que tuvo que transponerse en nuestro ordenamiento jurídico.

Igualmente se regulan en dicho precepto legal y en los artículos 13 y del RAC las obligaciones que tiene el auditor del grupo al objeto de servir de soporte y base para la plena responsabilidad asumida del informe de auditoría emitido. Así, y para cumplir con el mandato comunitario, y junto a la obligación de solicitar toda la información necesaria a quienes auditen entidades que componen el grupo (con el correlato deber de su remisión por parte de éstos), el auditor del grupo debe **revisar y evaluar el trabajo** realizado por aquellos, cualquiera que sea el país dónde estén autorizados.

En particular, y para el caso de **auditores de terceros países**, con los que no exista acuerdo de intercambio de información sobre la base de reciprocidad (en la actualidad, no hay suscrito acuerdo de intercambio alguno), se impone al auditor del grupo la obligación de aplicar un conjunto de procedimientos para

garantizar el acceso al ICAC de la documentación del trabajo de auditoría de aquellos auditores cuando la entidad auditada sea significativa para el grupo. De acuerdo con ello, el auditor del grupo deberá comunicar por escrito al auditor del componente la normativa vigente en España que faculta al ICAC al acceso de la documentación del trabajo de auditoría, y solicitar que le confirme si existen impedimentos para la remisión de dicha información.

En el caso de que no existan tales impedimentos, el auditor del grupo deberá, bien conservar una copia de la documentación del trabajo realizado por los citados auditores bien acordar por escrito con éstos el acceso adecuado e ilimitado a la citada documentación con el fin de que el auditor del grupo pueda remitirla al ICAC cuando éste se lo requiera. En el supuesto de que existan los citados impedimentos, el auditor del grupo deberá documentar los procedimientos aplicados para acceder a aquella documentación y los impedimentos comunicados, sin que la existencia de éstos faculte al auditor del grupo a no emitir un informe de auditoría de acuerdo con los artículos 3.2 del TRLAC y 7 del RAC.

El trabajo de revisión y evaluación que, en su caso, se haga **debe documentarse** en sus papeles de trabajo, con el detalle y contenido que establezcan las normas de auditoría y atendiendo a las circunstancias concretas del conjunto consolidable y la importancia significativa de la entidad cuyas cuentas se integran en las cuentas consolidadas auditadas.

Formación continuada

Otro de los aspectos que constituyen una novedad respecto al régimen anterior se refiere a la obligación de los auditores de cuentas en ejercicio de realizar actividades y cursos de formación continuada, que fue introducida mediante la reforma operada en la Ley de Auditoria de Cuentas, por la Ley 44/2002 de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, al objeto de garantizar la actualización permanente de conocimientos teóricos y prácticos, en un entorno que es complejo y está en continuo cambio.

Con la Ley 12/2010, hoy artículo 7.7 del TRLAC, se atribuyó *ex lege* la impartición de esta actividad formativa a las Corporaciones re-

presentativas de auditores, y a las entidades docentes autorizadas u otras entidades, remitiéndose para un desarrollo reglamentario la regulación de la forma y condiciones en que deben impartirse. Con objeto de fortalecer su observancia, en dicha Ley se calificó como infracción grave, el incumplimiento de dicha obligación hasta entonces calificada de leve.

Pues bien, si bien dicha obligación existía desde 2002, requería para su efectivo seguimiento y control posterior el pertinente desarrollo reglamentario, incorporándose éste en los artículos 40 a 42 del RAC, y dando efectivo cumplimiento al mandato comunitario. Nuevamente, la regulación que se acomete se inspira en las Normas Internacionales de Formación emitidas por el IFAC, referente a tener en cuenta debido a la falta de regulación anterior en España y a pesar de no haber sido adoptadas por la Unión Europea. Y en particular, en lo que se denomina dicha norma *"enfoque basado en insumos",* por el cual se establece la cantidad de actividades de aprendizaje que es considerada apropiada para mantener una competencia permanente, frente al llamado *"enfoque basado en resultados",* en cuya virtud se exige la demostración, por la vía de los resultados, de que se desarrolla y mantiene la competencia profesional.

En dicha regulación, se destacan las siguientes cuestiones:

- El número de horas equivalente que ha emplearse en un **periodo de tres años** para entender cumplido el requisito de formación continuada cifrándolo en **120 horas**, en línea que las Normas de formación citadas, y con un mínimo de 30 horas/año.

- Se impone la obligación, no sólo a los auditores que están inscritos en situación de **ejerciente**, sino también a quienes no siendo ejercientes están **prestando servicios por cuenta ajena**. Con ello, se asegura el conocimiento actualizado y la adquisición de formación permanente de quienes colaborar en dicha actividad, y se facilita, seguidamente, el paso inmediato a la situación de ejerciente, y por tanto, el acceso al mercado de auditoría. En el anterior régimen normativo, dicho paso era sólo posible mediante la mera presentación de la documentación justificativa de la fianza, por lo

que no había mecanismo alguno para asegurar un adecuado conocimiento actualizado y formación permanente adquirida.

Con este fin último, se exige determinada obligación a quiénes, estando en situación de no ejerciente, quieran pasar a la situación de ejerciente, debiendo completar las mismas horas en los tres años anteriores, pero con un mínimo de 50 horas en los 12 meses anteriores a la solicitud de cambio.

- Se enumeran las distintas **actividades o cursos** que pueden computar a los efectos de cumplir esta obligación así como las **materias** sobre las que deben versar aquellos, otorgando un peso primordial a la auditoría y contabilidad, a las que se deben dedicar 20 horas al año y 85 horas en los tres años.

Así, computan como tales, la participación en cursos, seminarios, conferencias, congresos, jornadas o encuentros (tanto como ponentes como asistentes), la participación en comités, comisiones o grupos de trabajo, cuyo objeto esté relacionado con los principios, normas y prácticas contables y de auditoría, la participación en tribunales de examen o en pruebas de aptitud que se deban superar para acceder a la condición de auditor de cuentas, la publicación de libros, artículos u otros documentos sobre temas relativos a las materias básicas que constituyen el núcleo de conocimientos del auditor, la realización de actividades docentes en Universidades y en cursos de formación de auditores homologados por el ICAC, la realización de cursos de autoestudio, bien sea a través de medios electrónicos o de otro tipo, siempre que el organizador del curso haya establecido el adecuado control que garantice su realización, aprovechamiento y superación, y la realización de estudios de especialización que lleven a la obtención de un título expedido por una Universidad, de conformidad con lo previsto en la Ley Orgánica de Universidades.

- Se indican **quiénes pueden impartir u organizar** estas actividades o cursos: Las Corporaciones representativas de auditores (por atribución legal), las Universidades y “otros centros”, sociedades de auditoría o “grupos de auditores” que en número no inferior a 15 organicen cursos, siempre

que cumplan los requisitos y condiciones que determine el ICAC mediante Resolución.

Mediante la determinación de tales requisitos, se arbitrarán los mecanismos adecuados que permitan asegurar la viabilidad, suficiencia y calidad de las actividades y cursos así como su seguimiento por parte del ICAC. En dicha Resolución se podrá fijar las normas de cómputo de tales actividades, modificar la lista de actividades y fijar las formas y plazos de comunicación al ICAC sobre dichas actividades. Y es que, como contrapartida de esta facultad, se impone a quienes impartan u organizan éstas actividades la obligación de remitir la documentación acreditativa de la formación continuada cursada adquirida tanto por parte de quienes organizan dichas actividades, junto con la identificación de los sujetos que las hayan seguido o cumplimentado.

Lo anterior lo es con independencia de que los auditores tengan que remitir justificación acreditativa de aquellas actividades que, por su naturaleza, no son impartidas u organizadas por los centros reconocidos (como, por ejemplo, la publicación de artículos o libros) o para completar o subsanar la información remitida por los centros o entidades que imparten actividades de formación continuada.

Se deja para la próxima entrega las demás cuestiones que afectan al día a día del auditor, con especial mención y dedicación al régimen de independencia, pilar fundamental en que se asienta la confianza que se deposita en los informes de auditoría, y los deberes de colaboración que se le imponen al auditor, para finalmente tratar, principalmente, las actuaciones de control atribuidas al ICAC, la responsabilidad del auditor y el régimen especial de quiénes auditan entidades de interés público.

ANEXO 1

CUADRO DE EQUIVALENCIAS DE NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA- NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA

ISA	Denominación	Traducción	NTA Equivalentes
200	*Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing and Related Conforming Amendments*	*Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*	NTA publicada mediante Resolución ICAC de 19 enero 1991
210	*Agreeing the Terms of Audit Engagements*	*Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*	NTA publicada mediante Resolución ICAC DE 16 junio 1999 sobre el Contrato de Auditoria o Carta de Encargo
220	*Quality Control for an Audit of Financial Statements*	*Control de calidad de la auditoría de estados financieros*	NTAU 16 marzo 1993 Control de Calidad
230	*Audit Documentation*	*Documentación de auditoría*	NTA publicada mediante Resolución ICAC de 19 enero 1991
240	*The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements*	*Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*	NTA publicada mediante Resolución ICAC de 15 junio 2000 sobre Errores e Irregularidades
250	*Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements*	*Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*	NTA publicada mediante Resolución ICAC de 26 julio 2001 sobre Cumplimiento de la Normativa aplicable a la entidad auditada
260	*Communication with Those Charged with Governance*	*Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*	
265	*Communicating Deficiencies in Internal Control to those charged with governance and management*	*Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*	NTA publicada mediante Resolución ICAC de septiembre 1994 sobre la obligación de comunicar las debilidades significativas de Control Interno
300	*Planning an Audit of Financial Statements*	*Planificación de la auditoría de estados financieros*	NTA publicada mediante Resolución ICAC de 19 enero 1991
315	*Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and Its Environment*	*Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno*	NTA publicada mediante Resolución ICAC de 19 enero 1991

ANEXO 1

CUADRO DE EQUIVALENCIAS DE NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA- NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA

ISA	Denominación	Traducción	NTA Equivalentes
320	*Materiality in Planning and Performing an Audit*	*Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*	NTA publicada mediante Resolución ICAC de 14 junio 1999 sobre el concepto de Importancia Relativa
330	*The Auditor's Responses to Assessed Risks*	*Respuestas del auditor a los riesgos valorados*	NTA publicada mediante Resolución ICAC de 19 enero 1991
402	*Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization*	*Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios*	NTA publicada mediante Resolución ICAC de 26 marzo 2004 sobre consideraciones relativas a la auditoría de entidades que exteriorizan procesos de administración
450	*Evaluation of Misstatements Identified during the Audit*	*Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*	NTA publicada mediante Resolución ICAC de 14 junio 1999 sobre el concepto de Importancia Relativa
500	*Audit Evidence*	*Evidencia de auditoría*	NTA publicada mediante Resolución ICAC de 19 enero 1991
501	*Audit Evidence –Specific considerations for selected items*	*Evidencia de auditoría- Consideraciones específicas para determinadas áreas*	NTA publicada mediante Resolución ICAC de 19 septiembre 2003 sobre evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas Áreas
505	*External Confirmations*	*Confirmaciones externas*	NTA publicada mediante Resolución ICAC de 24 junio 2003 sobre Confirmaciones de terceros
510	*Initial Audit Engagements—Opening Balances*	*Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura*	NTA publicada mediante Resolución ICAC de 25 marzo 2004 sobre Saldos de apertura en una primera auditoríaNTA publicada mediante Resolución ICAC de 27 de junio de 2011 sobre "relación entre auditores".
520	*Analytical Procedures*	*Procedimientos analíticos*	NTA publicada mediante Resolución ICAC de 25 julio 2001 sobre Procedimientos Analíticos

ANEXO 1

CUADRO DE EQUIVALENCIAS DE NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA- NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA

ISA	Denominación	Traducción	NTA Equivalentes
530	*Audit Sampling*	*Muestreo de auditoría*	NTA publicada mediante Resolución ICAC de 21 diciembre 2004 sobre Utilización de técnicas de muestreo y otros procedimientos de comprobación selectiva
540	*Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures*	*Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar*	NTA publicada mediante Resolución ICAC de 7 de octubre de 2010 sobre el "valor razonable".
550	*Related Parties*	*Partes vinculadas*	
560	*Subsequent Events*	*Hechos posteriors al cierre*	NTA publicada mediante Resolución ICAC de 26 febrero 2003 sobre Hechos posteriores
570	*Going Concern*	*Empresa en funcionamiento*	NTA publicada mediante Resolución ICAC de 31 mayo 1993 sobre la Aplicación del Principio de Empresa en Funcionamiento
580	*Written Representations*	*Manifestaciones escritas*	NTA publicada mediante Resolución ICAC de 15 junio 1999 sobre la Carta de Manifestaciones de la Dirección
600	*Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)*	*Consideraciones especiales –Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*	NTA publicada mediante Resolución ICAC de 27 de junio de 2011 sobre "relación entre auditores".
610	*Using the work of Internal Auditors*	*Utilización del trabajo de los auditores internos*	NTA publicada mediante Resolución ICAC de 26 septiembre 2002 sobre Consideración del trabajo realizado por la auditoría interna
620	*Using the Work of an Auditor's Expert*	*Utilización del trabajo de un experto del auditor*	NTA publicada mediante Resolución ICAC de 20 diciembre 1996 sobre la Utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas

ANEXO 1

CUADRO DE EQUIVALENCIAS DE NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA- NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA

ISA	Denominación	Traducción	NTA Equivalentes
700	*Forming an opinion and reporting on Financial Statements*	*Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*	NTA publicada mediante Resolución ICAC de 21 de diciembre de 2010 de modificación de la sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991.
705	*Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report*	*Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente*	NTA publicada mediante Resolución ICAC de 21 de diciembre de 2010 de modificación de la sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991.
706	*Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report*	*Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente*	NTA publicada mediante Resolución ICAC de 21 de diciembre de 2010 de modificación de la sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991.
710	*Comparative Information—Corresponding Figures and Comparative Financial Statements*	*Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos*	NTA publicada mediante Resolución ICAC de 21 de diciembre de 2010, sobre Información Comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas.
720	*The Auditor's Responsibility Relating to Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements*	*Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados*	NTA publicada mediante Resolución ICAC de 22 diciembre 2004 sobre otra información incluida en documentos que acompañan a las cuentas anuales auditadas
ISQC1	*Quality control for firms that perform audits and reviews of financial statements, and other assurance and related services engagements*	*Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*	Resolución de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría

Normas nacionales sin equivalencia en las normas internacionales de auditoría:

NTA publicada mediante Resolución ICAC de 17 junio 1999 sobre el Efecto 2000

NTA publicada mediante Resolución ICAC de 23 junio 2003 sobre Auditoría de Cuentas en Entornos Informatizados

PROBLEMÁTICA DEL RÉGIMEN JURÍDICO DE CONTRATACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO EMPRESARIAL

Pedro Bernabé Portilla López
Interventor y Auditor del Estado

OBJETO DEL TRABAJO

Este trabajo aborda la problemática del régimen jurídico de contratación aplicable a las entidades públicas empresariales, con apoyo de la jurisprudencia comunitaria.

La excusa, con carácter general, del sometimiento de las actividades de estas entidades al ordenamiento jurídico privado, la resistencia a trasponer fielmente y en plazo las Directivas comunitarias, así como la tendencia natural de los gestores públicos para huir de la aplicación del Derecho público, revelan que el respeto al régimen jurídico de contratación pública se enfrenta a importantes obstáculos.

ALCANCE DEL SOMETIMIENTO DE LA ACTIVIDAD DESARROLLADA AL DERECHO PRIVADO

Es preciso aclarar el alcance de la expresión "sometimiento de las actividades de estas entidades al ordenamiento jurídico privado". De la naturaleza jurídica de las entidades públicas empresariales, resulta que los contratos que este tipo de entidades formalicen no pueden calificarse como contratos administrativos, sino como contratos privados, consecuentemente sometidos al derecho privado en lo concerniente a sus efectos, cumplimiento y extinción. Sin embargo, la preparación y adjudicación de los contratos queda sujeta a las prescripciones sobre contratación pública en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 20 del Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público (TRLCSP).

DERECHO COMUNITARIO: LAS DIRECTIVAS SOBRE CONTRATACIÓN PÚBLICA

El punto de partida se sitúa en las Directivas comunitarias, cuya tras-

posición al ámbito interno (con más o menos fortuna) ha originado la legislación interna sobre contratación pública. En particular, la Directiva 2004/18/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 31 de marzo de 2004, sobre coordinación de los procedimientos de adjudicación de los contratos públicos de obras, de suministro y de servicios, derogó, las tres directivas precedentes y procedió *"a su refundición en un único texto"*, a la vista de las modificaciones de aquellas que habían sido *"necesarias para responder a las exigencias de simplificación y modernización formuladas tanto por los poderes adjudicadores como por los operadores económicos en el marco de las respuestas al Libro Verde adoptado por la Comisión el 27 de noviembre de 1996"*. Las Directivas derogadas regulaban la coordinación de procedimientos de adjudicación de los contratos públicos de servicios (Directiva 92/50/CEE), de suministro (Directiva 93/36/CEE) y de obras (Directiva 93/37/CEE).

La Directiva 2004/18/CE, a tenor de su considerando 1, *"está basada en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en particular la relativa a los criterios de adjudicación, que clarifica las posibilidades con que cuentan los poderes adjudicadores para atender las necesidades de los ciudadanos afectados, sin excluir el ámbito medioambiental o social, siempre y cuando dichos criterios estén vinculados al objeto del contrato, no otorguen al poder adjudicador una libertad de elección ilimitada, estén expresamente mencionados y se atengan a los principios fundamentales enumerados en el considerando 2"* (esto es, a los principios del Tratado, las libertades comunitarias, la igualdad de trato, la no discriminación, el reconocimiento mutuo, la proporcionalidad y la transparencia). El objetivo es que toda contratación pública (cualquiera que sea su importe) esté presidida por los principios de objetividad y concurrencia en la adjudicación mediante una adecuada publicidad, así como que se utilicen criterios previamente conocidos y consten las condiciones necesarias para contratar.

El Consejo de Estado (dictamen nº 214/92, de 21 de mayo) destacó el interés que pone la regulación comunitaria sobre la fase de adjudicación de los contratos al indicar que *"es nota característica del Derecho comunitario (en relación con la con-*

tratación pública) su carácter parcial, al centrarse de manera exclusiva en lo relativo a la adjudicación de los contratos, con cuanto ésta comporta, omitiendo toda referencia a la ejecución de los mismos" y que *"sustancialmente, pues, la normativa comunitaria se concreta en la eliminación de todo tipo de discriminaciones entre contratistas nacionales y no nacionales y de restricciones para estos últimos y en la organización de una adecuada publicidad para que el proceso de licitación y de adjudicación de los contratos públicos se produzca con absoluta transparencia".*

Por su parte, la aprobación de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos sobre el Sector Público (derogada más tarde con la aprobación del TRLCSP) supuso la incorporación al ordenamiento jurídico español de la Directiva 2004/18/CE lo que introdujo, conforme subrayó el Consejo de Estado (dictamen nº 514/2006, de 25 de mayo) una modificación en la legislación de contratos públicos que pasa a girar en torno a dos puntos:

- En primer lugar, se amplia el ámbito subjetivo de aplicación de la ley reguladora de los contratos públicos. En síntesis, la contratación pública en España ha pasado de ser una legislación sobre los contratos del Estado (Ley 198/1963) y, después, de las Administraciones Públicas, ensanchando su ámbito de aplicación (Ley 13/1995 y Real Decreto Legislativo 2/2000), a ser una legislación de todos los sujetos que integran el sector público (Ley 30/2007 y, actualmente, TRLCSP). Esto se explica con la descentralización funcional practicada por las Administraciones territoriales que ha culminado con la gestión de numerosos servicios públicos asumida por diferentes organismos (unas veces se trata de entidades de derecho público sometidas en toda su actividad al derecho público, o bien, en todo o en parte, al derecho privado, o incluso existen sociedades mercantiles participadas por las Administraciones Públicas). El propósito de la nueva legislación es someter todo ese conjunto de entes del sector público, si bien, con diferente intensidad.

- En segundo lugar, el nuevo planteamiento quiere identificar qué normas provienen de la regulación interna y cuáles tienen su

origen en el derecho comunitario (para localizar estas últimas, se acuña el concepto de *"contratos sujetos a regularización armonizada"* que designa los contratos que por razón de la entidad contratante, su tipo y su cuantía deben acatar las prescripciones europeas). Una vez localizadas las normas procedentes de las directrices comunitarias, el nivel de sujeción a las mismas dependerá de que la entidad en cuestión se califique o no como poder adjudicador.

En consecuencia, una clasificación fundamental para la correcta aplicación del TRLCSP es la que distingue entre entidades que son poderes adjudicadores y las que no lo son.

CLASIFICACION DESDE EL PUNTO DE VISTA SUBJETIVO: PODERES ADJUDICADORES Y NO ADJUDICADORES

La importancia de esta clasificación radica en que los poderes adjudicadores habrán de sujetar su contratación a las reglas concretas contenidas en el TRLCSP y, subsidiariamente, a los principios de publicidad, concurrencia, transparencia, confidencialidad, igualdad y no discriminación, así como deberán adjudicar a la oferta económicamente más ventajosa, todo ello, en función de si se sobrepasa o no el umbral expresamente previsto (artículos 189 a 191 del TRLCSP).

El resto de entidades que no son poderes adjudicadores se someten, no a reglas concretas, sino en todo caso, a los principios de publicidad, concurrencia, transparencia, confidencialidad, igualdad y no discriminación, debiendo adjudicar a la oferta económicamente más ventajosa (artículo 192 del TRLCSP).

Debe subrayarse que la jurisprudencia comunitaria ha desarrollado por vía interpretativa los principios básicos del Tratado CE, generando una serie de criterios que toda licitación pública debe seguir, aún en el caso de que intervengan entidades que no sean poderes adjudicadores (Comunicación interpretativa 2006/C 179/02 de la Comisión sobre el Derecho comunitario aplicable en la adjudicación de contratos no cubiertos o sólo parcialmente cubiertos por las Directivas sobre contratación pública).

La definición de *"poderes adju-*

dicadores" y de *"organismos de Derecho público"* se recogió en las llamadas directivas clásicas sobre contratación de servicios, suministro y obras de las Directivas 92/50/CEE (aunque ésta hablaba de *"entidad adjudicadora"* y no de *"poderes adjudicadores"*), 93/36/CEE y 93/37/CEE; expresándose, en esencia, en los mismos términos, el artículo 1.9 de la Directiva 2004/18/CE, según el cual:

> *"Son considerados poderes adjudicadores: el Estado, los entes territoriales, los organismos de Derecho público y las asociaciones constituidas por uno o más de dichos entes o de dichos organismos de Derecho público.*
>
> *Es considerado organismo de Derecho público cualquier organismo:*
>
> *a) creado específicamente para satisfacer necesidades de interés general que no tengan carácter industrial o mercantil,*
>
> *b) dotado de personalidad jurídica y*
>
> *c) cuya actividad esté mayoritariamente financiada por el Estado, los entes territoriales u otros organismos de Derecho público, o bien cuya gestión se halle sometida a un control por parte de estos últimos, o bien cuyo órgano de administración, de dirección o de vigilancia esté compuesto por miembros de los cuales más de la mitad sean nombrados por el Estado, los entes territoriales u otros organismos de Derecho público.*

Sobre esta base, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante, TJCE) ha elaborado una amplia jurisprudencia en torno al concepto de organismo de Derecho público (poder adjudicador), centrando prácticamente su labor doctrinal alrededor del primero de los requisitos por tratarse del que más dudas interpretativas ha suscitado. Según la definición elaborada por el propio TJCE: *"constituyen necesidades de interés general que no tienen carácter industrial o mercantil aquellas necesidades que, por una parte, no se satisfacen mediante la oferta de bienes o servicios en el mercado y que, por otra, por razones de interés general, el Estado decide satisfacerlas por el mismo o respecto de las cuales quiere conservar una influencia determinante"* (Sentencias

Adolf Truley GMBH, apartado 50; BFI Holding apartados 50 y 51; y Agorá y Excelsior, apartado 37).

Partiendo de la jurisprudencia de este Tribunal, cabe destacar en primer lugar la Sentencia del TJCE de 15 de enero de 1998, Mannesmann Anlagenbau Austria y otros, C-44/96, que precisó que los reseñados tres requisitos que deben presentar los organismos de Derecho público *"tienen un carácter acumulativo*" (apartado 21) y, respecto al primero de ellos, esto es, la exigencia de haber creado la entidad para satisfacer necesidades de interés general que no tengan carácter industrial o mercantil especificó que *"es indiferente que, además de cumplir dicha función (se refiere a la satisfacción de necesidades de interés general), dicha entidad pueda desempeñar otras actividades, como la producción de otro material impreso, así como la edición y la distribución de libros. El hecho de que la satisfacción de necesidades de interés general sólo constituya una parte relativamente poco importante de las actividades realmente emprendidas por la ÖS, como señaló el Gobierno austriaco en sus observaciones escritas, tampoco es pertinente, puesto que la mencionada entidad sigue encargándose de las necesidades que está específicamente obligada a satisfacer"* (apartado 25). El requisito *" … según el cual el organismo debe haber sido creado para satisfacer específicamente necesidades de interés general que no tengan carácter industrial o mercantil, no implica que esté únicamente encargado de satisfacer dichas necesidades"* (apartado 26). Esta fundamentación se conoce comúnmente como "teoría del contagio", según la cual cuando una de las actividades del organismo esté comprendida en el ámbito de aplicación de las Directivas en materia de contratos públicos, también se someten a las normas comunitarias sobre contratación pública el resto de actividades desarrolladas por ese organismo, con independencia de su eventual carácter industrial o mercantil. De lo contrario, se atentaría contra el *"principio de seguridad jurídica que exige que una norma comunitaria sea clara y su aplicación previsible para todos aquellos que resulten afectados"* (apartado 34).

Casi al tiempo, la Sentencia del TJCE de 10 de noviembre de 1998, BFI Holding, C-360/96, reafirmó la

doctrina de la Sentencia sobre el caso Mannesmann Anlagenbau Austria y otros, y estipuló acerca del primero de los requisitos que *"el concepto de necesidades de interés general que no tengan carácter industrial o mercantil no excluye las necesidades que también son o podrían ser satisfechas por empresas privadas"* (apartado 53), si bien cabría admitir la posibilidad de que, según el supuesto concreto, *"la existencia de una competencia desarrollada y, en particular, el hecho de que el organismo de que se trate actúe en situación de competencia en el mercado, puede ser un indicio de que no se trata de una necesidad de interés general que no tenga carácter industrial o mercantil"* (apartado 49). A sensu contrario, ante situaciones de falta de competencia o de cuasi-monopolio, se llega a la conclusión de que el organismo en cuestión cumple con el requisito de satisfacer necesidades de interés general que no tienen carácter industrial o mercantil. Respecto a la forma jurídica que ha de presentar el organismo, el Tribunal afirmó que *"es preciso recordar que para dar plenos efectos al principio de libre circulación, el concepto de entidad adjudicadora debe recibir una interpretación funcional (en igual sentido, cabe citar la Sentencia del Tribunal de Justicia de 20 de septiembre de 1988, Beentjes, C-31/87, apartado 11). Esta necesidad se opone a que se establezcan diferencias en función de la forma jurídica de las disposiciones por las que se crea el organismo y se especifican las necesidades que éste debe satisfacer. Por consiguiente, (...) la existencia o inexistencia de necesidades de interés general que no tengan carácter industrial o mercantil ha de apreciarse objetivamente, siendo indiferente para ello la forma jurídica de las disposiciones en las que se especifiquen dichas necesidades"* (apartados 62 y 63).

La Sentencia del TJCE de 1 de febrero de 2001, Comisión c. Francia, C-237/99, confirmó la jurisprudencia sobre la indiferencia de la forma jurídica de la entidad pública para apreciar la concurrencia del primer requisito. En concreto estimó que *"si bien las SA VAM (sociedades anónimas de viviendas de alquiler moderado) son sociedades comerciales, su actividad está, sin embargo, detalladamente regulada"* (apartado 50) y que dichas entidades *"cumplen también los tres requisitos que, conforme a ésta*

(Directiva 93/37/CEE), caracterizan a un organismo de Derecho público y son entidades adjudicadoras" (apartado 60). Concentrándonos en el tercero de los requisitos para considerar que un ente es organismo de Derecho público, el Tribunal informa del carácter alternativo de las posibilidades existentes para cumplir con el mismo (actividad mayoritariamente financiada por organismos de Derecho público, o gestión sometida al control de éstos, u órgano de administración, de dirección o de vigilancia compuesto por miembros de los cuales más de la mitad sean nombrados por aquellos). De este modo, para la referida Sentencia de 1 de febrero de 2001, el tercer requisito se cumple porque la gestión queda sometida a un control público, que es precisamente una de las posibles alternativas (*"la gestión de las SA VAM está sujeta a un control de los poderes públicos que les permite influir en las decisiones de éstas en materia de contratos públicos"* apartado 59). En este caso, el Tribunal pone énfasis en el hecho que la actividad está detalladamente regulada, así como que las características técnicas y los precios de coste se determinen mediante decisión administrativa. Por su parte, la Sentencia del TJCE de 3 de octubre de 2000, Universidad de Cambridge, C-80/98, atiende a otra posibilidad distinta de verificar la existencia del tercer requisito verificando que la actividad está mayoritariamente financiada por organismos de Derecho público (apartado 26). También, la Sentencia del TJCE de 13 de diciembre de 2007, Bayerischer Rundfunk., C-337/06, advierte que entre los supuestos de financiación mayoritaria del Estado se encontraría el supuesto de percepción de un canon fijado por el Estado conforme a las normas que éste legisle para su exacción. Dicho canon es fruto de la ley, cuyo importe se fija de modo unilateral por el Estado y no mediante una relación contractual (apartados 32, 41 y 42). En cuanto a su cobro, en caso de demora en el pago, los organismos en cuestión gozan de las prerrogativas de los poderes públicos (apartado 44). Todos ellos abundan en la existencia de un poder adjudicador.

Más recientemente, la Sentencia del TJCE de 10 de abril de 2008, Ing. Aigner, Wasser-Wärne-Umwelt contra Fernwärme Wien GMBH., C-393/06, corroboró la doctrina de la sentencia Mannesmann al señalar

que *"cuando un organismo satisface necesidades de interés general que no tienen carácter industrial o mercantil, debe considerarse que es un organismo de Derecho público, en el sentido de las normas comunitarias, independientemente de que ejerza paralelamente otras actividades que no tengan dicho carácter"* (apartado 20). Por lo que se refiere a la existencia de competencia en el ámbito de actividad en que actúe el organismo público en cuestión (sobre la que ya se pronunció la Sentencia BFI Holding), esta Sentencia aclara que *"es indiferente que esas necesidades también sean cubiertas o podrían serlo por empresas privadas. Lo esencial es que se trate de necesidades que, por razones de interés general, el Estado o una entidad territorial decidan satisfacerlas por sí mismos o respecto de las cuales quieran conservar una influencia determinante"* (apartado 40). Más evidente sería el supuesto de que la entidad gozase *"en ese sector de una situación cuasi-monopolística, en la medida en que las otras dos sociedades que desarrollan su actividad en el mismo ámbito tienen un tamaño insignificante, y, por tanto, no son auténticos competidores"* (apartado 44). *"Procede añadir que es indiferente que, además de su misión de interés general, dicha entidad también lleve a cabo otras actividades con fines lucrativos, mientras siga atendiendo necesidades de interés general que está específicamente obligada a satisfacer. La importancia relativa que tengan las actividades ejercidas con fines lucrativos en el marco de las actividades globales de dicha entidad tampoco resulta pertinente a efectos de su clasificación como organismo de Derecho Público"* (apartado 47). Igualmente, es indiferente a efectos de catalogar una entidad como poder adjudicador que *"haya una contabilidad que tenga por finalidad la separación de los sectores de actividades de la mencionada entidad, para evitar las financiaciones cruzadas entre esos sectores"* (apartado 59).

En definitiva, en palabras del propio TJCE (sentencia de 16 de octubre de 2003 contra España, C-283/00) *"teniendo en cuenta el doble objetivo de apertura a la competencia y de transparencia que persigue la citada Directiva, dicho concepto (se refiere a la noción de entidad adjudicadora/poder adjudicador) debe recibir una interpretación tanto funcional como amplia"* (apartado 73) …, *"sin que*

el estatuto de Derecho privado de esa entidad constituya un criterio que pueda excluir su calificación como entidad adjudicadora en el sentido de esta Directiva" (apartado 74). *"Dicho concepto pertenece al Derecho Comunitario y, por consiguiente, ha de recibir en toda la Comunidad una interpretación autónoma y uniforme"* (apartado 79). *"Asimismo, se desprende de la jurisprudencia que la existencia o ausencia de interés general que no tenga carácter industrial o mercantil ha de apreciarse teniendo en cuenta todos los elementos jurídicos y fácticos pertinentes, tales como las circunstancias que hayan rodeado la creación del organismo de que se trate y las condiciones en que ejerce su actividad, incluidas, en particular, la falta de competencia en el mercado, la falta de ánimo de lucro como objetivo principal, la no asunción de riesgos derivados de dicha actividad, así como la eventual financiación pública de la actividad de que se trate"* (apartado 81). Cualquiera de estas circunstancias bastaría para calificar la necesidad como de interés general sin carácter industrial o mercantil.

En resumen, de acuerdo con el Derecho comunitario, un organismo es poder adjudicador si concurren los tres requisitos acumulativos que enumera el artículo 1.9 de la Directiva 2004/18/CE (letras a, b y c), con total independencia de su forma jurídica y de cualquier denominación que pueda presentar.

OBLIGACIÓN DE DAR PUBLICIDAD AL LISTADO DE PODERES ADJUDICADORES NACIONALES

El artículo 1.9 in fine de la Directiva 2004/18/CE, obliga a los Estados miembros a notificar periódicamente a la Comisión las modificaciones producidas en las listas de poderes adjudicadores (del Anexo III de la Directiva). La sentencia del TJCE del caso BFI Holding puntualiza que *"Sin ser exhaustiva, dicha lista pretende ser lo más completa posible"* (apartado 50).

El cumplimiento de la referida obligación por parte del Estado español redundaría en beneficio de los principios de transparencia y seguridad jurídica. Pero, el interés en cumplir con esta obligación parece escaso (por no decir nulo), al observar que cuando se aprobó la Directiva 2004/18/CE, el espa-

cio reservado al Reino de España para identificar los poderes adjudicadores dentro del Anexo III, se encontraba vacío (sin concreción de ningún organismo).

TRANSPOSICIÓN INCORRECTA DE LAS DIRECTIVAS COMUNITARIAS

Pese a lo dispuesto en la jurisprudencia comunitaria, se advierte que el legislador español es esquivo en incorporar el ámbito subjetivo de aplicación de las directivas comunitarias. Viéndose forzado a tramitar sucesivas modificaciones legislativas al ritmo que han ido recayendo sentencias condenatorias del TJCE contra el Reino de España (15 de mayo de 2003, 16 de octubre de 2003 y 13 de enero de 2005, en los asuntos Comisión-España, C-214/00, C-283/00 y C-84/03, respectivamente).

Resulta significativo que la Dirección General de Patrimonio del Estado, mediante Resolución de 2 de abril de 2007, dio publicidad a través del BOE (12/04/07) al acuerdo de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa, en el que se informaba: *"La disposición final cuarta de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2007, ha modificado el artículo 2.1 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas …. Con esta modificación se abandona el sistema seguido tradicionalmente para identificar las entidades de derecho privado sometidas a la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, optándose por una definición genérica que recoge los criterios que en las directivas comunitarias de contratos públicos se han venido utilizando para definir a los organismos de derecho público en cuanto poderes adjudicadores"*.

Sin embargo, el ordenamiento español continuó sin adaptarse plenamente al comunitario, motivo por el cual la disposición transitoria 7ª de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, tuvo que establecer la *"aplicación anticipada de la delimitación del ámbito subjetivo de aplicación de la Ley"* con efectos desde el 1 de noviembre de 2007, mientras que el resto del articulado entró en vigor seis meses después de la publicación de la Ley.

¿CUÁL ES EL RÉGIMEN JURÍDICO DE CONTRATACIÓN APLICABLE A LAS SOCIEDADES MERCANTILES?

El artículo 3.1.d) del TRLCSP responde a esta pregunta, al incluir en el ámbito subjetivo de la Ley: *"las sociedades mercantiles en cuyo capital social la participación, directa o indirecta, de entidades de las mencionadas en las letras a) a f) del presente apartado sea superior al 50 por 100"* (este precepto constituye legislación básica dictada al amparo del artículo 149.1.18ª de la Constitución según la disposición final segunda).

Así, el legislador español excluye del ámbito de aplicación de la Ley, una categoría de sujetos, en atención a su forma jurídica (sociedades mercantiles) y al criterio financiero de la participación mayoritaria absoluta: si la participación pública en la sociedad no supera el 50%, escapa de la sujeción al TRLCSP. Por el contrario, cuando se sobrepasa la referida participación se aplica el régimen de contratación descrito hasta aquí.

Como se puede apreciar, el legislador ha exportado al ámbito de aplicación del TRLCAP, la definición de sociedades mercantiles estatales contenida en el artículo 166.1.c) de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas (el citado artículo 166 no tiene carácter de legislación básica de acuerdo con lo preceptuado por el artículo 149.1.18ª de la Constitución).

Esta regulación no resulta aconsejable porque puede servir de estímulo para la proliferación de sociedades, públicas desde la perspectiva del control efectivo, pero privadas a efectos de la Ley de Contratos, al no superar la participación pública mayoritaria, con la única finalidad de huir de los controles administrativos.

El Informe de fiscalización del Tribunal de Cuentas de 24 de marzo de 2011, contiene una visión práctica del riesgo descrito, al concluir que:

> *"La creación de una sociedad dependiente por parte de una entidad local debe responder a la búsqueda de una mayor eficacia en la gestión, a la agilización de procedimientos o a la mayor participación ciudadana en la ges-*

tión. Sin embargo, la misma no ha respondido, en ocasiones, a nuevas necesidades que deban atenderse o a la racionalización de la gestión municipal, sino a la deliberada huida, principalmente en el caso de las sociedades mercantiles, de los controles internos o del control político municipal y a la búsqueda de un campo de actuación menos reglado en el que poder incrementar el margen de discrecionalidad de las decisiones que afectan a la ordenación del territorio, contratación …".

Por otra parte, la exposición de motivos de la Ley 33/2003, aclara que las previsiones sobre el patrimonio público empresarial pretenden abarcar *"todas las unidades económicas vinculadas a la Administración General del Estado susceptibles de ser consideradas empresas, incluyendo las sociedades mercantiles en las que el Estado ostenta posiciones de control aun sin tener la mayoría del capital"*. Con ello, la Ley está alertando de la inconveniencia de atender exclusivamente al criterio de la participación en el capital de las empresas para influir en su regulación, aceptando otros criterios dirigidos a evidenciar *"posiciones de control aun sin tener la mayoría del capital"*.

Este enfoque también es asumido por el Tribunal de Cuentas (Resolución de 30 de septiembre de 1997, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas). Tras precisar que el término "*Empresa Pública*" es más amplio que el de "*Sociedad Estatal*", ya que son empresas públicas tanto las sociedades estatales como las sociedades autonómicas y locales, indica:

"La evolución reciente de la realidad económico-financiera aconseja que la distinción entre personificaciones públicas y privadas, además de otros aspectos, atienda a la fijación de un criterio para la determinación del carácter público de la empresa más amplio que el que se basa en la titularidad pública superior al 50 por 100 del capital social de la empresa. La presencia efectiva del sector público en una organización empresarial no puede quedar condicionada a una variación porcentual mínima, superior o inferior al 50 por 100, en la titularidad de las acciones de la sociedad. En consecuencia,

no sería solamente la titularidad pública superior al 50 por 100, sino también el control público de la actividad, lo que determinaría el carácter público de la empresa. Esta idea de dirección o control efectivo se encuentra en la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 28 de septiembre de 1978, según la cual: «La empresa tendría la calificación de pública cuando haya sido creada, o en ella participe, la Administración asumiendo riesgo o la dirección de modo pleno o relativo, de acuerdo con la forma que adopte para la realización económica que, como fin esencial, motivó su existencia»."

Desde el punto de vista de la compatibilidad del artículo 3.1.d) del TRLCSP con el derecho comunitario, parece dudoso que la trasposición del artículo 1.9 de la Directiva 2004/18/CE sea correcta, al discrepar de la definición de organismo de Derecho público contenida en las Directivas comunitarias que se fundamenta en la acumulación de los tres requisitos enunciados en el citado artículo 1.9.

Además, la sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de enero de 2005, declaró que el Reino de España había incumplido la normativa comunitaria *"al excluir del ámbito de aplicación del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, de 16 de junio de 2000 … a las entidades de Derecho privado que reúnan los requisitos recogidos en el artículo 1, letra b), párrafo segundo, guiones primero, segundo y tercero, de cada una de las mencionadas Directivas".*

Se aprecia, en definitiva, que la interpretación autónoma y uniforme del concepto comunitario de "organismo de Derecho público" basada en un punto de vista funcional (con arreglo a los tres requisitos acumulativos de la Directiva 2004/18/CE), tropieza en España con las sociedades mercantiles participadas en hasta el 50%.

CONSIDERACIONES FINALES

El poder legislativo debería trasponer sin reservas las Directivas comunitarias.

Además, los principios generales y los criterios jurisprudenciales deberían reforzarse, evitando ambigüedades y conceptos jurídicos

indeterminados, con el establecimiento de normas que contengan reglas concretas y comunes, que vinculen a todo el sector público empresarial, con independencia del importe del contrato. En este sentido, como los umbrales comunitarios son muy elevados, llama la atención que un gran volumen de contratos que movilizan enormes cantidades de fondos públicos, se rijan casi en exclusiva por principios y normas internas de contratación que tratan de desarrollarlos. Por no hablar del riesgo de fraccionamiento en la contratación, para quedar por debajo de estos umbrales y así esquivar los preceptos del TRLCSP.

La necesidad de garantizar el principio de seguridad jurídica (con más derecho positivo), también afectaría a los denominados "sectores excluidos" (Ley 31/2007, de 30 de octubre, sobre procedimientos de contratación en los sectores del agua, la energía, los transportes y los servicios postales). Sorprende que con frecuencia, cuando se aprueba una reforma del régimen jurídico de contratación común (TRLCSP), no se produce en paralelo ninguna modificación de la regulación de los sectores excluidos (que pasan casi inadvertidos). Y ello pese a que la licitación de importantes infraestructuras de trasporte (red de metro, ferrocarriles, aeropuertos e infraestructuras portuarias, entre otros) están dentro del ámbito objetivo de aplicación de la Ley 31/2007.

Acto de entrega
ORDEN DEL MÉRITO CIVIL A JOSÉ PASCUAL

Palabras del Consejero del Tribunal de Cuentas, Juan Velarde Fuertes

Uno de los aciertos de Miguel Primo de Rivera fue crear la Orden del Mérito Civil. Y con rapidez la Gran Cruz se concedió a uno de esos funcionarios ejemplares que, como sucede con José Pascual, siempre existen. Me refiero a Antonio Flores de Lemus.

Y es preciso que esto se haya mantenido a lo largo de nuestra historia porque los funcionarios constituyen uno de los puntales básicos de nuestra vida nacional. Ya lo señaló muy bien el gran Max Weber: "La burocracia tiene un carácter «racional»: la norma, la finalidad, el medio y la impersonalidad «objetiva» dominan su conducta. Por lo tanto –concluye-, su origen y su propagación han influido siempre en todas partes «revolucionariamente» en un sentido especial… tal como suele hacerlo el progreso del racionalismo en todos los sectores. La burocracia aniquiló con ello formas de dominación que no tenían un carácter racional". Y por eso, la burocracia está ligada al avance radical del mundo occidental, tras la triple revolución industrial, liberaldemocrática y científica que comenzó a finales del siglo XVIII.

Y he aquí que hoy se premia, con esta condecoración, para ejemplo de todos los que seguimos

en el sector público, a José Pascual. Tras una especie de etapa de preparación, y habiéndose licenciado en Derecho por la Universidad de Granada, ingresó por oposición en 1966 en el Cuerpo de Contadores del Estado, y en el año de 1977, también por oposición, en el Cuerpo de Intervención y Contabilidad de la Administración Civil del Estado, actualmente Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado.

Le vemos así recorrer España, y conocer más a fondo a nuestro pueblo, lo que le convirtió, como todos sabemos, en un patriota. Sucesivamente le contemplamos en el célebre Establecimiento Minero de Arrayanes, esa pieza tan importante de la historia económica española; en Málaga, en la Delegación de Hacienda; y finalmente, en Madrid, en una carrera que se inicia en la Intervención General de la Administración General del Estado, en 1976, y que finaliza hasta el momento de su jubilación, en el puesto de Subdirector Jefe de la Asesoría Jurídica del Departamento Primero de Fiscalización del Tribunal de Cuentas. En todos ellos abandonó una postura que Rafael Altamira criticaba así, calificándola de "poquedad grande en las aspiraciones" en su obra "Psicología del pueblo español", como nota preocupante que "podría condensarse en dos frases que son una definición completa: «Lo mismo da», «Bien está», dichas ambas en un tono que revela el contentamiento del ánimo con la pura iniciación de las cosas; la inutilidad con que se califica la insistencia en ellas, ahondando en su estudio y ejecución; el apagador indiferente con que se trata de contener, por soñador e innecesario, todo entusiasmo sincero que exige una actividad insistente y ambiciosa de perfección para el logro de su fin". Todo eso no encaja jamás en José Pascual. Ha sido sistemáticamente lo opuesto –sigo con Altamira a ese talante "que lleva a desflorar los asuntos sin profundizar ninguno", o quedar "satisfecho con las apariencias sin inquietarle la ausencia absoluta de sustancia detrás del telón que figura realidades", o con simplemente "escribir en el papel las cosas" y con ello estimar "que ya están convertidas en hechos". Jamás a José Pascual se le pudo adjudicar cualquiera de esos juicios peyorativos. Su lema, por el contrario, frente a "Bien está" y "Lo mismo da" fue "Hay que

mejorar esto y de inmediato me ofrezco para ello", y con ello obligar a que se rectifique ese talante.

Esa competencia, le condujo, en el ámbito universitario, a alcanzar el título académico máximo: el de doctor en Derecho por la Universidad Autónoma de Madrid, y a ser requerido en multitud de esas realidades de asesoramientos que son las Comisiones o Comités. Porque José Pascual formó parte de la Comisión Técnica constituida para la preparación del Proyecto de Ley General de Subvenciones y del Reglamento de la Ley, miembro del Comité de Presupuestos del Consejo de Europa para el periodo 1990-1992, miembro de la Junta Administrativa de OFICO, la oficina de Compensaciones de la Energía Eléctrica y también fue miembro de la Junta Coordinadora de Edificios Administrativos, en la Dirección General del Patrimonio del Estado, y del Consejo de Administración de AUDASA, o sea, de la empresa pública Autopistas del Atlántico.

Pero jamás descuidó su preparación intelectual, porque su otro lema ha sido sistemáticamente el de Eugenio d'Ors: "la obra-bien-hecha", pero no sólo eso respecto a su labor personal, sino también a la colectiva. Yo tuve la suerte de recibir, incansablemente, pruebas de ello en los trabajos del equipo, por otro lado magnífico, que dirigió hasta su jubilación José Pascual en la Asesoría Jurídica del Departamento del Tribunal de Cuentas en el que hemos trabajado juntos. Lo mismo ha sucedido en su tarea como Secretario del Consejo Editorial de la "Revista Española de Control Externo". Pero también, no ya en lo colectivo, sino en lo individual, fue, y va a continuar siendo por muchos, muchísimos años, para el bien de la ciencia jurídica española, un escritor magnífico de obras que se han convertido algunas de ellas, en clásicas, esto es, que tienen forzosamente que utilizarse en clase, como foco de enseñanza obligada por su perfección.

Pero también ese abandono de "lo mismo da", se refleja en la perfección de sus artículos, de alto nivel jurídico, en revistas especializadas. ¿Cómo, en estos momentos de tantas dificultades y riesgos de la economía española, no consultar, en la revista, Interventores y Auditores del Es-

tado, el artículo de José Pascual, aparecido en 2010, bajo el título Los principios configuradores del gasto público y su proyección en las vigentes leyes financieras, o el oportunísimo trabajo, también de 2010, y asimismo de rabiosa actualidad y de obligada consulta, si de verdad se prefiere mejorar nuestro sector público, titulado La huida del Derecho administrativo, del Presupuesto y de los controles financieros por los nuevos entes del sector público, editado en la revista Presupuesto y Gasto público?

Hasta el momento de su jubilación ha sido un español ejemplar, un funcionario perfecto, un intelectual valiosísimo, a más de ser un jurista acendrado. Pero en conjunto, siempre será para mi alguien al que le cuadra a la perfección un párrafo, que he citado muchas veces, y que no me importa repetir aquí, del historiador Weill referido a la tan ponderada burocracia prusiana, concretamente, sobre los servidores de Federico Guillermo II: "La burocracia, dura, altanera y puntillosa pero diligente, honrada y eficaz, mejoraba el reino entero".

A partir de este momento, José Pascual deja de ser funcionario y pasa a ser sólo, y nada menos, que lo que fue en sus primeros años profesionales: un maestro.

Y ese magisterio lo hará dentro de un talante que yo aprendí de una expresión de Carande sobre otro maestro, Flores de Lemus, y que éste practicó: "Nunca sintió temor si se trataba de defender el interés de la generalidad ni, cuando mediaba éste, escuchó ninguna otra cosa… Frente a los enemigos del Estado, jamás practicó el disimulo".

¿No es todo esto más que suficiente para que reciba el galardón, que es ejemplar porque nos incita a todos nosotros a intentar emularlo, al recibir esta condecoración que se inicia, como he dicho, en el mundo de los funcionarios de Hacienda, con Flores de Lemus y concluye, por ahora, con José Pascual?

JORNADA SOBRE LOS RETOS DEL CONTROL ANTE EL NUEVO ESCENARIO ECONÓMICO-PRESUPUESTARIO

La Asociación Profesional de Interventores y Auditores del Estado organizó el 23 de noviembre de 2011, una Jornada profesional sobre los Retos del control en el nuevo escenario económico-presupuestario. El formato consistió en una ponencia a cargo de cada uno de los participantes de aproximadamente 20 minutos de duración para, a continuación, dar paso a una Mesa-Coloquio de 30 a 45 minutos. En el citado evento participaron como ponentes:

- D. Jaime Sánchez Revenga. Interventor delegado en el Consejo de Administración de Patrimonio Nacional.
- D. Mario Garcés Sanagustín. Consejero de Hacienda y Administración Pública del Gobierno de Aragón.
- D. Jordi Sevilla Segura. Senior Advisor de PriceWaterhouseCoopers.
- D. José Manuel Pardellas Rivera. Interventor General de la Diputación Provincial de La Coruña.

La Jornada fue clausurada por el Interventor General del Estado, D. José Alberto Pérez Pérez.

ASAMBLEA GENERAL

A continuación se celebró la Asamblea General de la Asociación con el siguiente Orden del día:

1. Presentación de la memoria de actividades de la actual Junta de Gobierno.
2. Aprobación de los Estados financieros.
3. Renovación de cargos de la Junta de Gobierno de la Asociación.
4. Ruegos y preguntas.

En el mismo Hotel Husa-Princesa, se celebró la tradicional Cena a la que acudieron los asociados junto con los acompañantes que lo desearon.

Desde aquí queremos felicitar a los organizadores de la jornada, que fue todo un éxito y de forma especial agradecerles en nombre de todos los asociados su dedicación e interés en la organización de los tres actos.

CENA

Celebrada en el Hotel Husa-Princesa

En la Página Web de la Asociación se han incluido una colección de fotos sobre este acto.

Fotografía del pasado 25 de febrero, día en que el equipo de fútbol 11 de la Asociación de Interventores y Auditores del Estado se impuso por cinco goles a dos al equipo formado por Administradores Civiles del Estado, dentro del campeonato de fútbol 11 de asociaciones y colegios profesionales en que participamos (campeonato 2011-2012). Con esta victoria el equipo se proclama campeón del torneo del que restan muy pocas jornadas para su finalización. Esta es la segunda vez que el equipo gana la liga en sus tres años de andadura.

W R Berkley ESPAÑA

Correduría de Seguros SL.
GLOBALBROK
Especialistas en planificación financiera y previsión complementaria

COMPLEMENTA DE FORMA EFICIENTE EL SEGURO DE RESPONSABILIDAD CIVIL PROFESIONAL DE LA ASOCIACIÓN PROFESIONAL DEL CUERPO SUPERIOR DE INTERVENTORES Y AUDITORES DEL ESTADO

1. ASEGURADO

Nombre y Apellidos:	
N.I.F.:	Domicilio
Localidad y Provincia:	CP:
Telf:	Telf Móvil:

2. RECLAMACIONES ANTERIORES

¿Ha sufrido en los últimos cinco años alguna reclamación profesional? SI ☐ NO ☐

3. OPCIONES DE COBERTURA

Capital Asegurado complementario	Prima Total Anual	Marque su opción
150.000.- €	130,00.-€	
350.000.- €	152,00.-€	
550.000.- €	158,00.-€	
850.000.- €	177,00.-€	
1.150.000.- €	189,00.-€	

4. GARANTIAS

- ✓ Capital Asegurado complementario al contratado por la Asociación (150.000€). Varias opciones de capitales complementarios: desde 150.000€ hasta 1.150.000€ (véase cuadro). Por ejemplo, el Interventor que desee un capital total de 1.300.000€, tendrá que elegir la opción de 1.150.000€ que complementa los 150.000€ de capital contratado a través de la Asociación.
- ✓ Responsabilidad Civil Profesional del Interventor y Auditor de la Administración del Estado.
- ✓ Se contempla en ésta póliza la retroactividad de 5 años para actos profesionales realizados antes de la entrada en vigor de la póliza y cuya reclamación al asegurado se produzca estando en vigor la póliza; criterio "claims made" (siniestro = reclamación).
- ✓ También se establece un plazo de 5 años de cobertura adicional para aquellos asegurados que se jubilan, fallecen o cesen en la profesión, siempre que siga vigente la póliza colectiva. En estos casos, la prima anual que deberían pagar estos asegurados (en el caso del fallecido sus herederos, pues son ellos los que responderán en caso de siniestro) será sólo del 50% de la prima estándar ya que el riesgo se reduce debido a que sólo se pueden recibir reclamaciones por todo lo ejercido anteriormente.
- ✓ Inhabilitación Profesional: un máximo anual de 1.500.- € mensuales por 12 meses.
- ✓ Daños a Expedientes hasta 60.000.-€ por siniestro y año de seguro.
- ✓ Defensa por Abogados privados y Procuradores designados por W.R.BERKLEY, la constitución de Fianzas, la defensa contra reclamaciones infundadas y el pago de las costas y gastos judiciales o extrajudiciales.
- ✓ Franquicias:
  - Responsabilidad Civil Profesional: 10% mínimo 200.-€, máximo 2.000.-€
  - Daños a Expedientes y documentos: franquicia fija del 15%.
- ✓ Límite agregado anual para el total colectivo en todas las opciones: 5.000.000€.
- ✓ Ámbito geográfico: España, por actos profesionales realizados en nuestro país.
- ✓ Recibo individual por asegurado domiciliado por W.R.BERKLEY en la cta/cte de cada asegurado.

5. DOMICILIACIÓN BANCARIA

Fdo. _____ **EMITE ESTA HOJA AL FAX 933 171 872**

SEDE SOCIAL: Paseo de la Castellana, 149 – 28046 Madrid – Tel +34 91 449 26 46 – Fax +34 91 449 26 99
OFICINA: Paseo de Gracia, 11 – 08007 Barcelona – Tel +34 93 481 47 29 – Fax +34 93 481 47 37

W.R. Berkley Insurance (Europe) Limited, Sucursal en España. Clave administrativa Núm. E-566 Inscrita en el Registro Mercantil de Madrid, Tomo 22.001, Libro 0, Folio 104, Sección 8, Hoja M-392507, Inscripción 1, NIF W0060490B