

VNIVERSITAT Đ VALÈNCIA

Facultat de Dret

Departament de Dret Financer i Història del Dret



El control externo de la actividad económico-financiera del Sector Público por el Tribunal de Cuentas. Especial referencia a la responsabilidad contable.

Programa de Doctorado “Aspectos civiles y fiscales de la adquisición y disfrute de bienes inmuebles”.

TESIS DOCTORAL

Presentada por:

Francisco Pastor Bono

Dirigida por:

Dr. D. Francisco Magraner Moreno

Dr. D. Diego González Ortiz

Valencia 2015

AGRADECIMIENTOS

Quiero agradecer en primer lugar a mis directores, el Dr. Francisco Magraner Moreno y el Dr. Diego González Ortiz, por el trabajo de dirección de la tesis, su magisterio, sus buenos consejos y su gran paciencia.

También quiero agradecer a Antonia Ribera Torrenti, documentalista, archivera y bibliotecaria de la Sindicatura de Cuentas de Valencia su ayuda investigadora y personal.

A María Dolores por su ayuda incondicional, a Laura y Lucia, por todo el tiempo que no les he podido dedicar, y a mis padres, por su apoyo.

INDICE

INTRODUCCIÓN GENERAL	1
METODOLOGÍA	7
CAPÍTULO I	9
1. DEFINICIÓN DE CONTROL DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL SECTOR PÚBLICO	9
1.1. Economía y control, la nueva gestión pública.	17
1.2.- Delimitación de las clases de control	20
2.- EL CONTROL EXTERNO	22
2.1. ¿Porque es necesario el control externo?	22
2.2.- Definición de control externo	26
2.3. Similitudes y diferencias entre el control externo y control interno.	30
2.4. Fundamento constitucional de los órganos de Control Externo.	36
2.5. Legitimidad de los órganos de control externo	38
2.6. ¿Es el Control externo un control político?	42
3. OBJETIVOS DE CONTROL EXTERNO	46
3.1. La función fiscalizadora	48
3.1.1. Delimitación de la actividad económico financiera del sector publico	53

3.1.2. Principios de la función fiscalizadora: los principios de legalidad, eficiencia y economía.	58
3.1.3. Objetivos e indicadores de la función fiscalizadora.....	65
3.1.4. Fiscalización y auditoría.....	71
3.1.5. El resultado de la actividad fiscalizadora: los informes.	83
3.2. La función consultiva	86
3.3. La función jurisdiccional	90
4. ENTIDADES DE FISCALIZACION SUPERIOR, MODELOS Y CARACTERISTICAS COMUNES	95
4.1. Modelo anglosajón	96
4.1.1.- Reino Unido.....	96
4.1.2.- Estados Unidos.....	98
4.2. Modelo latino o sistema francés	100
4.2.1.- Francia.....	100
4.2.2.- Italia	102
4.3. Sistema germano	104
4.4. Características comunes de las EFS	106
CAPÍTULO II	115
1. LA ACTIVIDAD ECONÓMICO FINANCIERA DEL SECTOR PÚBLICO EN ESPAÑA	115
2. EL CONTROL EXTERNO EN ESPAÑA	118

3. CONTABILIDAD Y CONTROL DE LA ACTIVIDAD ECONOMICO-FINANCIERA DEL SECTOR PÚBLICO	124
2.1. La Contabilidad Pública en España.	125
2.2. Cómo se refleja el coste de los servicios públicos y qué indicadores de gestión pueden proporcionar la contabilidad pública.	126
4. ANTECEDENTES HISTORICOS DEL TRIBUNAL DE CUENTAS	130
4.1.- El control de las finanzas públicas en la Edad Media	130
4.2.- De Felipe V a Fernando VII.....	135
4.3.- El Estatuto de Bayona.....	137
4.4.- La Constitución de Cádiz.....	138
4.5.- Reacción absolutista de Fernando VII.....	140
4.6.- El trienio liberal.....	141
4.7.- El control externo durante el reinado de Fernando VII	142
4.8.- El Estatuto Real y la Constitución de 1837	144
4.9.- La Constitución de 1845	145
4.10.- El bienio progresista 1854-1856.....	147
4.11.- La Constitución de 1869	147
4.12.- El Proyecto de Constitución Federal de la República española de 1873.....	151
4.13.- La Constitución de 1876	152

4.14.- La Dictadura de Primo de Rivera y el Anteproyecto de Constitución de la Monarquía española de 1929	154
4.15.- La Constitución de la II República de 1931	156
4.16.- El régimen de Francisco Franco	158
4.17.- La Constitución de 1978	159
5. ORGANOS Y MIEMBROS DEL TRIBUNAL	160
5.1.- Composición	160
5.2.- Organización	161
6. FUNCIONES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS.....	165
7. FUNCIÓN FISCALIZADORA.....	169
7.1. Competencias fiscalizadoras.....	173
7.2. Contenido	174
7.3. Rendición de cuentas y cuentandantes.....	176
7.4. Función fiscalizadora y deber de colaboración	185
7.5. Procedimientos fiscalizadores	188
7.6. Procedimiento de fiscalización y procedimiento administrativo	209
7.7. Procedimientos para la fiscalización: la auditoría	211
8. RELACIONES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS CON LOS ORGANOS DE CONTROL EXTERNO DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS (OCEX). ..	213
9. RELACIONES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS CON EL TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO	216

10. ¿POR QUÉ NO FUNCIONAN LOS SISTEMAS DE CONTROL EXTERNO?	
.....	219
CAPÍTULO III	235
1. CARACTERÍSTICAS DE LA FUNCION JURISDICCIONAL DEL TRIBUNAL DE CUENTAS	241
2. CONTENIDO DE LA FUNCION DE ENJUICIAMIENTO	246
2.1. La compatibilidad con otras jurisdicciones y procedimientos de carácter administrativo.	247
2.1.1. Compatibilidad con la jurisdicción penal.	248
2.1.2. Compatibilidad de la jurisdicción contable y el ejercicio de la potestad disciplinaria.	257
2.1.3. Compatibilidad de la jurisdicción contable y la jurisdicción contenciosos-administrativa.....	258
2.2. Existencia de tres jueces naturales con jurisdicción propia. Problemas derivados de la compatibilidad.	259
2.4. Los recursos ante la Jurisdicción Contable	263
3. LA RESPONSABILIDAD CONTABLE	266
3.1.- Definición de responsabilidad contable.	266
3.2. Limitación del concepto de responsabilidad contable a través de una ley ordinaria.	269
3.3. Elementos de la responsabilidad contable.	272
3.3.1. Que exista una acción u omisión atribuible a una persona que tenga a su cargo el manejo de los caudales y efectos públicos.	272

3.3.2. Que se trate de acciones u omisiones contrarias a las leyes que provoquen un menoscabo que sea efectivo e individualizable respecto a unos caudales o efectos públicos, y que sea cuantificable.....	280
3.3.3. Que dicha acción u omisión se desprenda de las cuentas que deban rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen caudales o efectos públicos.....	283
3.3.4. Que se trate de infracciones de obligaciones previstas en la normativa presupuestaria y contable.	286
3.3.5. Que la acción u omisión antijurídica sea culpable, es decir, que debe haber sido realizada con dolo, culpa o negligencia grave.....	290
3.3.6. Que exista una relación de causalidad entre la acción y omisión y el daño producido.	292
3.4. Supuestos de responsabilidad contable	295
3.4.1. Alcances	295
3.4.2. Malversación.....	299
3.4.3. Los supuestos distintos del alcance y las infracciones administrativas constitutivas de responsabilidad contable.....	301
3.5. Elementos personales de la responsabilidad contable	304
3.5.1. Legitimación activa	304
3.5.2. Legitimación pasiva.	305
3.6. Clases de sujetos responsables	307
3.6.1. Responsables directos.....	307
3.6.2. Responsabilidades subsidiarias.....	313

3.6.3.- Transmisión de la responsabilidad.	315
3.7. Vías para la exigencia de la responsabilidad contable.....	321
3.7.1. La responsabilidad contable exigida en vía judicial.	321
3.7.2. La responsabilidad contable exigida en vía administrativa.	325
3.8. Procedimientos para la exigencia de responsabilidad contable. ...	329
3.8.1. Aspectos comunes.....	329
3.8.2. Actuaciones previas a la exigencia de responsabilidad contable ..	333
3.8.3. Procedimiento de reintegro por alcance.	334
3.8.4. El juicio de cuentas.	340
3.8.5. El expediente de cancelación de fianzas.	349
4. CRÍTICA Y PROPUESTAS	351
4.1. Duplicidad Jurisdiccional.....	353
4.2. Acción pública contable	355
4.3. Proceso contable único.....	355
4.4. Jurisdicción Contable y el principio de justicia material del gasto público.	361
CONCLUSIONES	365
BIBLIOGRAFÍA	379
ANEXOS	395

Abreviaturas

CANOA	Contabilidad Analítica Normalizada para Organizaciones Administrativas
CE	Constitución Española
CCAA	Comunidades Autónomas
CGE	Cuenta General del Estado
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
EFS	Entidades de Fiscalización Superiores
EUROSAI	Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa
GAO	Government Accountability Office
INTOSAI	Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
LGP	Ley General Presupuestaria
LGS	Ley General de Subvenciones
LFTCu	Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
LOTCu	Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas
NAO	National Audit Office
OCEX	Órganos de Control Externo de las CCAA
PGCP	Plan General de Contabilidad Pública
SICOP	Sistema de Información Contable Pública
SSJ	Sentencia de la Sala de Justicia (Tribunal de Cuentas)
SSJTCu	Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas
STCu	Sentencia del Tribunal de Cuentas
TC	Tribunal Constitucional
TCE	Tribunal de Cuentas Europeo
TCu	Tribunal de Cuentas
TFC	Tribunal de Cuentas Federal Alemán
TS	Tribunal Supremo

INTRODUCCIÓN GENERAL

Los Estados democráticos precisan de un control político sobre la actividad económica-financiera de las Administraciones, correspondiéndole constitucionalmente a los parlamentos la actividad del control. La complejidad a la hora de realizar esta función de control, tanto por razones técnicas como políticas, ha provocado que se hayan creado instituciones especializadas que auxilian a los parlamentos en el ejercicio del control político sobre la ejecución presupuestaria. La convicción de que la existencia de instituciones de control es necesaria en los países democráticos es unánime, sin embargo la estructura de estos órganos de control externo admite gran variedad de modalidades orgánicas y de ejercicio.

A las instituciones creadas por los Parlamentos se les asigna la función de control externo, siendo su objeto el de conocer si la gestión presupuestaria, económica, financiera y patrimonial de los entes públicos se ajusta a la legalidad, ampliándose en la actualidad, a analizar si el gasto público también atiende a principios de racionalidad y eficiencia.

En España, los antecedentes más remotos de la actividad de control económico-financiero del ámbito público se sitúan en la Alta Edad Media, configurándose a partir de la Constitución de 1812 la estructura del actual Tribunal de Cuentas, dándole un carácter más jurisdiccional, con la finalidad de otorgarle la legitimidad necesaria para el ejercicio de un control independiente y eficaz de la gestión económico-financiera pública.

La Constitución Española de 1978 configura en su artículo 136 al Tribunal de Cuentas como el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de

la gestión económica del Estado, así como del sector público, dependiendo de las Cortes Generales, y ejerciendo sus funciones por delegación de las mismas.

El reconocimiento constitucional de la necesidad del control externo supone la legitimación de origen de la institución y sus funciones; importante desde un punto de vista jurídico-político, pero también debe darse una legitimación de ejercicio, que configura al control externo como un instrumento de corrección y protección de la minoría frente a la mayoría, siendo importante desde la óptica del reconocimiento social de la institución¹.

El reconocimiento social de la institución se daría si el TCu abordara los grandes problemas de su función, y que su funcionamiento trascendiera a la sociedad civil para que se apreciara su utilidad y eficacia. Sin embargo, la percepción que tiene la sociedad sobre el TCu es contraria a la finalidad para que se creó la institución. Así, en diversos foros, existen acusaciones de falta de independencia², o de poca implicación en la persecución de la corrupción³, resultando complicado encontrar menciones positivas sobre las actuaciones del TCu.

Por consiguiente, parece existir un desconocimiento de las actuaciones del TCu por parte de la sociedad, pese a que la percepción sobre los problemas derivados de la mala gestión de los recursos públicos por nuestros gestores sí está muy extendida.

Pero mucho más grave que el hecho de que los recursos públicos no se

¹ MEDINA GUIJARRRO, J.: "La legitimidad de las instituciones superiores de control", *Revista Española de Control Externo*, 2005, pág. 13-41. Analiza la necesidad de que el control externo, y por consiguiente el Tribunal de Cuentas debe contar con una legitimidad de origen y de ejercicio, siguiendo la teoría de KELSEN, H. En *Escritos sobre la democracia y el socialismo*, Debate, Madrid, pág. 207-233.

² "El Tribunal de Cuentas está politizado. No hay más que ver los consejeros nombrados por los partidos para comprobar que no es un órgano independiente", afirmaba Elena de Vicente, presidenta de la Federación de Asociaciones de los Cuerpos Superiores de la Administración Civil del Estado (Fedeca) y Letrada del Tribunal de Cuentas, durante su intervención en el XXIV Congreso de la organización de Inspectores de Hacienda del Estado.

³ El Economista: <http://www.economista.es/legislacion/noticias/6171253/10/14/Los-funcionarios-denuncian-trabas-al-rastrear-corrupcion.html>

empleen en aquellas finalidades que permitieran alcanzar mayores niveles de bienestar a los ciudadanos, es, aparentemente el uso no lícito de los fondos públicos que se da actualmente en España. Esta situación no solo la podemos encontrar en las noticias diarias, que cada día nos presenta un nuevo caso de corrupción, sino que la propia Comisión Europea en su primer informe sobre la corrupción Europea del año 2014⁴ recoge que España es el segundo país de la UE donde hay mayor percepción de corrupción generalizada entre ciudadanos y empresas.

El propio informe da una serie de recomendaciones específicas que podrían mejorar la situación, y entre las que podemos destacar la siguiente: “Aumentar la capacidad del Tribunal de Cuentas central y de organismos similares a nivel regional para llevar a cabo controles sistemáticos y oportunos de los contratos públicos a nivel regional y local”. En este documento también recomienda mejorar los mecanismos de control por el Tribunal de Cuentas sobre la financiación de los partidos políticos, desarrollar códigos de conducta exhaustivos de los cargos electos a nivel central, regional y local, con la adecuada rendición de cuentas e instrumentos sancionadores de las posibles violaciones de dichos códigos.

La doctrina también ha sido crítica en el análisis del funcionamiento del TCu. Así, MENDIZABAL ALLENDE⁵ opinaba sobre el Tribunal que “a pesar de su profunda raíz histórica, no resulta fácil determinar la eficacia real de este organismo, pues no siempre coinciden arraigo y fecundidad, vitalidad y energía”.

El arraigo del TCu implica prestigio y eficacia, sin embargo al analizar la trayectoria de nuestro Tribunal nos encontramos con una tensión continua entre el Poder político y el funcionamiento del Tribunal, lo cual provoca su aparente debilidad interna y su incapacidad para ejercer las funciones que tiene

⁴ http://ec.europa.eu/dgs/home-affairs/e-library/documents/policies/organized-crime-and-human-trafficking/corruption/docs/acr_2014_en.pdf

⁵ MENDIZABAL ALLENDE, R.: “Función y esencia del Tribunal de Cuentas”, *Revista Española de Control Externo*, Vol. 3, nº 8, 2001, pág. 163-217.

asignadas, pero pese a este intento de diluir las actuaciones del Tribunal, la labor constante del mismo le ha valido el título de “supremo órgano fiscalizador de las cuentas” en nuestra Constitución.

Para MENDIZABAL, el diagnóstico es claro, “el Tribunal de Cuentas padece una crónica debilidad y para encontrar una terapéutica adecuada resulta preciso investigar su etiología. Sin embargo, es un enfermo que, afortunadamente, goza de una mala salud de hierro, como demuestra su peripecia histórica”⁶.

Sobre esta base, y partiendo de la “interna y sustancial vitalidad que le da su arraigo en la conciencia colectiva de nuestro pueblo”⁷, se debe analizar la legitimidad de ejercicio del TCu procediendo a estudiar la configuración de la institución, partiendo en un primer lugar del análisis de sus funciones, lo cual hace necesaria una reflexión sobre el control externo, para posteriormente analizar las regulaciones formales que permiten el cumplimiento de sus funciones, tanto en lo referente a la fiscalizadora de las cuentas y la gestión económica del sector público, como en su función jurisdiccional. Y dentro de este análisis, se considera prioritario el análisis de la responsabilidad contable en que incurren quienes tienen el manejo de efectos y caudales públicos.

Los cambios legislativos producidos en el ámbito del Derecho Público están exigiendo un modelo de responsabilidad contable más especializado, capaz de dar respuesta al objetivo de garantizar la integridad de los caudales y efectos públicos en el ámbito de unos procedimientos de gestión cada vez más complejos, así como la necesidad de ampliar los principios que deben guiar la actuación de los gestores públicos, no solo a la legalidad y eficacia, sino a un principio general de justicia material del gasto público.

Para alcanzar estos objetivos, se ha estructurado el trabajo en tres capítulos.

⁶ MENDIZABAL ALLENDE, R.: “Función y esencia del Tribunal de Cuentas”, *óp. cit.*, pág. 163-217.

⁷ Ídem.

En la primera parte, de carácter introductorio, se ha intentado realizar una definición del control de la actividad económico-financiera del sector público, resultando muy complejo, ya que la función de control va evolucionando de forma paralela a los nuevos modelos de gestión pública.

Se ha procedido a estudiar con posterioridad los objetivos de control externo, considerando en primer lugar la función fiscalizadora, haciéndose imprescindible delimitar qué entendemos por actividad económico-financiera del sector público, para a continuación estudiar los objetivos de la función fiscalizadora con relación a los principios de legalidad, eficiencia y economía.

A partir del estudio de los objetivos, se ha puesto de manifiesto que la fiscalización es una función multidisciplinar, donde se encuentran la ciencia jurídica, la económica y la auditoría.

La segunda función del control externo es la consultiva, que aunque en nuestro país no se ha recogido dentro de nuestro marco normativo, sí que es una de las funciones asignadas a los órganos de control externo de muchos países.

En último lugar se ha hecho una referencia a las funciones jurisdiccionales, terminando con el análisis de los modelos clásicos de control externo, entre los que hemos considerado el modelo anglosajón, el latino y el germano, así como las características comunes a todos ellos.

En el segundo capítulo hemos iniciado el estudio del Tribunal de Cuentas en España, analizando la actividad económico-financiera del sector público y las instituciones de control externo en España. Iniciando el estudio del Tribunal de Cuentas a partir de una exposición de los antecedentes históricos del mismo, hasta la Constitución de 1978 que configura al TCu como el supremo órgano fiscalizador, e incorporando una breve referencia a “su propia jurisdicción”.

Se ha analizado las competencias fiscalizadoras del Tribunal, que se inician con el proceso de rendición de cuentas, estudiando los procedimientos fiscalizadores, así como su relación con el procedimiento administrativo con la auditoría pública, para finalizar con una crítica del funcionamiento del sistema de control externo en España.

El último capítulo se ha centrado en el análisis de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, y en especial de la responsabilidad contable. Se ha justificado la función jurisdiccional del Tribunal, analizando el contenido de la misma y los problemas de su compatibilidad con otras jurisdicciones.

El objeto de la jurisdicción contable es el conocimiento de las pretensiones de responsabilidad contable, por lo cual se ha realizado un análisis de la misma, determinando sus características, elementos y supuestos. Tras lo cual se ha analizado los elementos personales de la misma y las vías para la exigencia de la misma. Por último se ha realizado una crítica sobre la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, así como diversas propuestas sobre su funcionamiento, a partir del análisis de los problemas de funcionamiento que se han detectado a lo largo del trabajo.

METODOLOGÍA

La metodología que se ha utilizado en este trabajo es la propia de la ciencia jurídica. Se partirá del análisis de las disposiciones normativas, centrándonos en el estudio de la normativa que regula el TCu que se encuentra recogida, en la Constitución Española de 1978, la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, y la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

En este análisis se han tenido en cuenta los elementos que establece el artículo 3 del Código Civil para la correcta interpretación de la norma. Así se ha atendido al estudio de los términos empleados por la normativa, se ha analizado la norma reguladora del TCu poniéndola en relación con otras normas relacionadas, se ha procedido al estudio de los antecedentes históricos y legislativos del TCu, incluso la finalidad con la que nació la norma, como de la necesidad social de la función del control externo recogida por la norma.

Pero dada la naturaleza del control externo, resulta complicado alcanzar conclusiones validas del análisis exclusivo de la normativa, ya que el control se configura como un proceso inevitablemente dinámico, cuya construcción normativa y técnica deben ir evolucionando de forma constante para adaptarse a la realidad económico-financiera de las Administraciones. Por lo tanto, se han utilizado otros elementos para poder realizar el estudio.

En primer lugar, dada la constante evolución de la materia estudiada, es necesario analizar la jurisprudencia y la doctrina administrativa.

En segundo lugar, y teniendo en cuenta el tema que pretendemos estudiar, es inevitable dar un enfoque sistemático a la investigación, debido a que la ley, en sí misma, es un fenómeno sistémico. El mero análisis de normas de derecho vistas de forma separada no puede revelar adecuadamente la

esencia de la regulación legal y, por lo tanto, este método permite analizar las interconexiones entre las normas, los conceptos económicos y las implicaciones políticas. Sobre todo cuando la fiscalización de la actividad económico-financiera del sector público es una actividad de carácter multidisciplinar, donde se unen tanto consideraciones jurídicas como económicas, abarcando en cada una de estas ciencias múltiples ramas de actuación. En el ámbito jurídico abarcaría el derecho administrativo, la contratación pública, el derecho sancionador, derecho presupuestario, entre otras; y en el ámbito de la economía, podemos encontrarnos con la contabilidad, la auditoría o la estadística.

En tercer lugar, el método comparativo en este trabajo se utilizara de forma desigual, ya que la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se comparte por todas las entidades superiores de fiscalización, por lo cual se debe comparar el Tribunal de Cuentas con sistemas de control externo e instituciones similares en la normativa de la Unión Europea, organizaciones internacionales y otros países. Sin embargo, la institución de la responsabilidad contable está restringida a la función jurisdiccional de nuestro Tribunal de Cuentas, por lo cual se configura como una institución que difícilmente admite un análisis comparado.

Por último, dada la singularidad de la institución de la responsabilidad contable, es necesario realizar un análisis lógico de la misma, a partir del análisis de la normativa, la jurisprudencia y las publicaciones científicas, para poder generar una opinión crítica de la normativa, la situación de las instituciones y las conclusiones de la tesis.

CAPÍTULO I

EL CONTROL DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA

1. DEFINICIÓN DE CONTROL DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL SECTOR PÚBLICO

El control de la actividad financiera de la Administración es una de las funciones más importantes que el poder legislativo desarrolla en los Estados democráticos. Se puede considerar que la estructura del Estado actual responde al objetivo de lograr un sistema eficaz de control del ejercicio del poder⁸.

El control constituye la última fase del ciclo presupuestario, constituyendo su estudio un capítulo importante del Derecho del gasto público, en este sentido RODRÍGUEZ BEREIJO⁹ ha caracterizado el Derecho del gasto público como el ordenamiento del control de la Hacienda Pública.

La función de control no ha sido definida con precisión, no pudiendo utilizar la concepción clásica de potestad de vigilancia jerárquica ejercida por un ente superior respecto del inferior jerárquicamente, ya que como señalo el profesor SAINZ DE BUJANDA, este concepto “en materia financiera, sin embargo, tiene un sentido distinto, porque no responde estricta y únicamente a una posición de jerarquía y porque la idea de verificación, de comprobación, atiende no ya a una mera vigilancia del comportamiento, sino a la determinación de que la actividad financiera de los entes públicos responde a

⁸ MEDINA GUIJARRO, J.: “La legitimidad de las instituciones superiores de control”, *Revista Española de Control Externo*, 2005, pág. 13-42

⁹ RODRÍGUEZ BEREIJO: “Los fundamentos constitucionales del control interno de la actividad financiera” en “Eficacia y legalidad en la gestión pública”. X Jornadas de Control Interno en el Sector Público. IGAE. Madrid, 1993, p. 23.

los principios y normas que la regulan”¹⁰.

Para PASCUAL GARCÍA, no se ha logrado una construcción dogmática satisfactoria sobre esta función, quizá porque su regulación positiva y su articulación técnica se nos muestra como una tarea permanentemente abierta e inacabada¹¹. Pese a esta dificultad, para el autor citado “la función de control supone la fijación de unos hechos, mediante un proceso inquisitivo, y una valoración de los mismos desde una perspectiva de legalidad, eficiencia y economía; pero, a diferencia de la función asesora, la finalidad propia del control financiero no es ilustrar al órgano decisorio sobre cuestiones o aspectos jurídicos o de gestión, lo que le convertiría en un mero dictamen, ni decidir sobre el derecho aplicable a una cuestión controvertida, lo que le convertiría en una sentencia, sino garantizar una gestión regular de las finanzas públicas”¹². Por ello se encuentra intrínsecamente ordenado a evitar o corregir las actuaciones improcedentes de los gestores de los caudales públicos, en el bien entendido que la improcedencia tanto puede derivar de comportamientos ilegales, a cuya corrección se ordena el control de legalidad, como de comportamientos antieconómicos, a cuya corrección se ordenan los controles de eficiencia y economía. De esta definición vamos a señalar varios aspectos que consideramos de gran importancia.

a) Fijación de unos hechos, mediante un proceso inquisitivo.

Siguiendo el trabajo de FERNÁNDEZ AJENJO¹³, las manifestaciones y modalidades de la función de control reconocidas por el ordenamiento jurídico dependerán de la voluntad del legislador y, en esta materia, la diversidad de regulaciones ha sido manifiestamente prolífica y heterogénea. Un somero

¹⁰ SAINZ DE BUJANDA, F: *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de publicaciones 1988, pág. 451.

¹¹ PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen jurídico del gasto público. Presupuestación, ejecución y control*. Estudios Jurídicos, BOE. Madrid, 1999, pág. 603-604.

¹² PASCUAL GARCÍA, J.: “El acto interventor, garantía de legalidad de la actividad financiera”. Colaboración en *Control del sector público*. IEF. Madrid, 1981, p. 685.

¹³ FERNÁNDEZ AJENJO, J. A.: “El control de las administraciones públicas y la lucha contra la corrupción: especial referencia al Tribunal de Cuentas y a la IGAE”, Tesis presentada en la Universidad de Salamanca, 2009.

análisis de la forma y el contenido de las previsiones legales del control de las Administraciones Públicas nos muestra términos como asesoramiento, intervención, verificación, inspección, fiscalización, revisión, supervisión, censura, seguimiento, evaluación, auditoría, enjuiciamiento, etc. cuyo contenido concreto depende de la definición jurídica que le otorgue cada legislación sectorial y, aun dentro de ésta, de la configuración establecida en cada norma individualizada.

A pesar de ello, se pueden establecer, seis grandes categorías o modalidades en el control de la actividad financiera: el asesoramiento, la evaluación, la intervención, la fiscalización, la inspección y el enjuiciamiento. Hay que recordar que en todos los casos estamos ante funciones dirigidas a manifestar una declaración de juicio crítico sobre una actividad pública, pero el grado de intensidad de este control diferirá en cada caso en virtud de la información obtenida, los medios empleados o el alcance de la propia declaración.

En primer lugar, el asesoramiento o la consultoría es la modalidad de control menos inquisitiva pues implica un juicio crítico no vinculante (consejo) acerca de las alternativas a una decisión pública. La forma en que se plasma esta modalidad de control son los dictámenes, que pueden ser formales, como en el supuesto de los dictámenes del Consejo de Estado, o informales. Las facultades que ostentan los órganos consultivos son limitadas, así como los medios que disponen, ya que se limita a la información facilitada por el órgano consultante.

En segundo lugar, la evaluación supone emitir un juicio de valor acerca del grado de cumplimiento de la actividad pública. La opinión que emite el evaluador ha de ser una valoración cuantitativa o cualitativa de los resultados y efectos de la gestión pública. En definitiva, como señala FUENTES VEGA, en sentido estricto, evaluar una política pública es conocerla, estudiarla y verificarla con objeto de emitir un juicio sobre su valor y, en su caso, sobre los

efectos producidos¹⁴.

En tercer lugar, la intervención es un control interno y preventivo. Aunque su naturaleza suele ser la de ejercer los controles de forma previa, también puede realizarse de forma concomitante y posterior. Sus fines y objetivos son básicamente asegurar la legalidad de los actos fiscalizados. Al constituir un control de carácter interno, implica la participación activa del propio órgano controlador en la adopción de decisiones públicas y permite un control muy directo sobre los órganos controlados.

Para PASCUAL GARCIA la técnica interventora se ha construido en la desconfianza hacia el gestor, materializándola en una técnica de control muy elemental, que cualquier decisión de gasto u orden de pago no se dejen a la libre voluntad de una persona. Así los intereses de la Hacienda Pública están sujetos a la concurrencia de dos voluntades. Y en el caso de disconformidad, no se trata de que la opinión del interventor prevalezca sobre la del gestor, sino de que un órgano superior resuelva la disconformidad¹⁵.

La intervención ha sido el método tradicional de control en el ámbito financiero, pero la complejidad del proceso administrativo no facilita en la actualidad su ejercicio. Por un lado por razones operativas, debido a que su carácter omnicomprendivo (ya que quedan sujetos a la misma todos los actos de contenido económico de la Administración) impide en la actualidad poder intervenir todos los actos que dicta la Administración. Y por otro lado, por razones funcionales (la creciente complejidad y diversidad de los expedientes impide su examen directo y sumario).

Se ha llegado a considerar por FERNANDEZ AJENJO que la intervención como método de control ha sido sustituida por un modo de control

¹⁴ FUENTES VEGA, S.: *El gasto público: Ejecución y control*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1999, pág. 580.

¹⁵ PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen jurídico del gasto público. Presupuestación, ejecución y control*, óp. cit., pág. 642.

más elaborado como es la fiscalización¹⁶. Sin embargo, podemos considerar que esta afirmación es errónea, ya que supone que la intervención y la fiscalización son procedimientos incompatibles, hecho que en nuestra normativa no se produce, tratando en muchos supuestos los conceptos de fiscalización e intervención de forma similar¹⁷.

En cuarto lugar, la fiscalización se supone contenida como un ámbito propio y específico del control. “Es la acción de criticar y traer a juicio las acciones u obras de alguien, en este caso del gobierno que implementa una política o de la Administración Pública que ejecuta los programas de un presupuesto”¹⁸.

La fiscalización se considera como una modalidad de control destinada a emitir un juicio crítico sobre la regularidad de un acto administrativo, determinando su ajuste tanto a parámetros de legalidad como de buena gestión pública. Son procedimientos más complejos que los de intervención, adoptando sus resultados generalmente la forma de informes escritos.

La fiscalización es una de las modalidades básicas de control destinada a examinar críticamente la actuación administrativa, generalmente a posteriori y a través de un órgano ajeno a quien adopta la decisión. Aunque también las actuaciones fiscalizadoras se insertan como un trámite preceptivo en numerosos procedimientos administrativos, asegurando la adecuación legal o técnica de la decisión administrativa.

¹⁶ FERNÁNDEZ AJENJO, J. A.: “El control de las administraciones públicas y la lucha contra la corrupción: especial referencia al Tribunal de Cuentas y a la IGAE”, óp. cit.

¹⁷ La Ley General Presupuestaria en los artículos 142 y siguientes referentes a la función interventora nombran a la fiscalización e intervención como procesos complementarios, o incluso se podría afirmar que similares. En el mismo sentido el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en su artículo 214 afirma que “La función interventora tendrá por objeto fiscalizar todos los actos de las entidades locales y de sus organismos autónomos que den lugar al reconocimiento y liquidación de derechos y obligaciones o gastos de contenido económico, los ingresos y pagos que de aquéllos se deriven, y la recaudación, inversión y aplicación, en general, de los caudales públicos administrados, con el fin de que la gestión se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso.”

¹⁸ FERNÁNDEZ LLERA, R.: “Fiscalización de la gestión pública en los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas”, *Presupuesto y Gasto Público*, nº 57, 2009, Instituto de Estudios Fiscales, Pág. 135-154.

En quinto lugar, la inspección es un examen sistemático y planificado destinado a descubrir la veracidad conocida u oculta de los actos de interés público. La forma habitual de resolución de estos procedimientos es el acta y sus procedimientos suelen estar regulados, con el fin de garantizar los derechos de los sujetos controlados, pues las facultades inspectoras suelen ser amplias. Así, los funcionarios que ejercen las funciones inspectoras suelen tener atribuida la condición de autoridad y están facultados con amplias potestades, pudiendo, incluso, solicitar el apoyo policial o judicial para cumplimentar sus actuaciones¹⁹.

En sexto lugar, el enjuiciamiento es un proceso declarativo, de naturaleza jurisdiccional, que emite un juicio crítico completo sobre los actos de las Administraciones Públicas. Los órganos jurisdiccionales determinan la regularidad o irregularidad de las cuentas en donde se plasma la acción de la Administración, y en su caso exigen las responsabilidades derivadas de las actuaciones culpables o negligentes de funcionarios o autoridades. La terminación de estos procedimientos adopta la forma de sentencia judicial o resolución administrativa y su tramitación es plenamente formal, sujeta a la normativa relativa a los procedimientos judiciales o los recursos administrativos. Para SAINZ DE BUJANDA, el control jurisdiccional constituye la segunda fase del control financiero, asegurando la revisión del control interno de la administración de acuerdo con criterios objetivos realizados por órganos independientes²⁰.

b) Valoración de los hechos desde una perspectiva de legalidad, eficiencia y economía.

El esquema tradicional de fiscalización contiene fundamentalmente un control público de legalidad y de regularidad contable que se ha ampliado en los últimos tiempos²¹. Una gestión pública renovada necesita otro tipo de

¹⁹BERMEJO VERA, J.: La Administración inspectora, Colaboración en *El Derecho Administrativo en el siglo XXI*, Sosa Wagner, F.. Tirant lo Blanc Valencia, 2000, pág. 1253-1559 y 1265-1268

²⁰SAINZ DE BUJANDA, F: *Lecciones de Derecho Financiero*, Op. cit., pág. 459.

²¹ ALBI IBAÑEZ, E: "Acerca del Control Público". Seminario de Economía Pública. Celebrado 2001, Instituto de Estudios Fiscales, pág. 7.

justificación y de control, en paralelo a lo ocurrido con la auditoría del sector privado. Los elementos a fiscalizar no son únicamente los legales y contables sino que hay que controlar, además, si los resultados de la actuación pública han cumplido los objetivos para los que se ha presupuestado y si estos se han obtenido con eficiencia. Una fiscalización moderna ha de ser capaz de generar información para que los políticos, y los ciudadanos, puedan evaluar económicamente las intervenciones públicas y así se estimule su mejora.

La fiscalización clásica se ha basado, como se ha mencionado, en un control público de legalidad y de regularidad contable, que comprueba si el gasto a realizar se atiene a los mandatos legislativos. Un segundo tipo de control es el financiero, que recae sobre los flujos de gasto, considerados como los costes de la actividad pública. Es un control más amplio que el de legalidad y se extiende a todos los aspectos de la actuación económico-financiera del órgano que se controla. Estos dos tipos de control, sin embargo, no alcanzan a relacionar los recursos empleados con los objetivos perseguidos, que es el planteamiento básico de la evaluación económica. Para ello, resulta necesaria una definición previa y clara de objetivos. Con un fin bien definido se puede conocer si los resultados que se obtienen lo satisfacen o no, y a qué coste. Nos encontramos de lleno con la esencia del enfoque económico de la gestión pública, que consiste en establecer la conexión entre medios y objetivos, de forma que los resultados cumplan los objetivos al coste mínimo -o que con los medios usados se obtengan resultados que maximicen los objetivos-.

El control de resultados puede contemplar tres aspectos diferentes: la eficacia, la eficiencia y la calidad. El control de eficacia verifica si se cumplen, o no, los objetivos propuestos. El grado de realización de un objetivo sería, por tanto, una medida de la eficacia del servicio público correspondiente. La dificultad de esta clase de control radica en la posibilidad de medir resultados, pero con el mismo se puede conocer el coste de alcanzar un objetivo. El control de eficiencia va más allá. Trata de comprobar si se está obteniendo el máximo rendimiento de los recursos públicos utilizados. Aquí lo esencial es la relación entre los recursos empleados y los resultados, contemplándose mecanismos

de minimización del coste, y de los costes de transacción, o de maximización de resultados e, incluso, formas alternativas de lograr los objetivos, con otros esquemas organizativos o de motivación. Al mismo tiempo, un resultado puede cumplir económicamente un objetivo, pero es importante conocer con qué nivel de calidad del servicio: esto es, si se cumplen las expectativas que se tienen del mismo.

c) En tercer lugar, el control debe permitir garantizar una gestión regular de las finanzas públicas. El control debe entenderse como un proceso integrado que ejecuta la administración, la dirección, y en general todo el personal de la entidad con el fin de proporcionar una garantía razonable para el logro de sus objetivos.

Según FERNÁNDEZ DÍAZ, el término control carecería de sentido si no se interpreta como un proceso inevitablemente dinámico en el que la realimentación permanente constituye la pieza clave²². En dicho proceso la secuencia a contemplar es la siguiente: análisis de la gestión pública, diseño de un proceso de fiscalización, realización de auditorías y utilización de otras técnicas complementarias, valoración de los resultados, eventuales actuaciones en el ámbito de la jurisdicción contable, efectos concretos sobre la gestión pública, gestión pública modificada.

Para ALBERTO RICCIUTI, quien controla debe evitar el celo extremo de considerar que el control es un fin en sí mismo y entenderlo como una parte imprescindible de un mecanismo que debe señalar la situación existente de tal forma que puedan adoptarse las medidas convenientes para su corrección²³.

²² FERNÁNDEZ DIAZ, A.: “¿Puede hablarse de una economía de control?”, *Revista Española de Control Externo*, nº 1, 1999, Pág. 35-58.

²³ ALBERTO RICCIUTI, C. “El control y la significatividad”. *Revista Auditoría Pública*, nº 26, 2002, pág. 48 a 50.

1.1. Economía y control, la nueva gestión pública.

La cuestión de los objetivos de la actividad económico-financiera del Sector Público se planteó en casi todos los textos clásicos de economía, en función de las diferentes líneas de pensamiento, como un conflicto respecto al tamaño óptimo del sector público, así como en la eficiencia en la consecución de sus funciones. En el siglo XIX el problema que se planteaba era sobre quién sería más capaz de gestionar los intereses de la sociedad, si el sector público o el sector privado. A finales del siglo XIX y principios del XX las desigualdades sociales y los fallos del mercado provocaron que el papel del Sector Público fuera incrementándose gradualmente, hasta llegar a porcentajes de la actividad económica de los países más desarrollados.

A finales del siglo XX empezaron a surgir críticas hacia la actividad económico-financiera del sector público como consecuencia de las ineficacias detectadas en la ejecución de los programas públicos, lo cual provocó la pérdida de la credibilidad del sector público como gestor del bienestar ciudadano. Estos fallos en la intervención del Estado se asocian a la burocracia, la competencia política, o a la propia naturaleza de los bienes públicos.

Como reacción, surgieron nuevos patrones de actuación del sector público, que teóricamente se plasmaron en la nueva gestión pública. Se plantean nuevos objetivos de las Administraciones, planteándose en la actuación pública el cumplimiento de los principios de economía, eficacia y eficiencia, pero desde la nueva perspectiva de la atención de las demandas públicas, ya que el elevado déficit de las economías públicas ha impuesto una limitación de los recursos disponibles.

Entrando a analizar las principales teorías que sustentan la nueva gestión pública, nos centraremos básicamente en uno de los aspectos comunes a todas estas teorías, y que es hilo conductor de este trabajo: la necesidad de adoptar medidas de control sobre la actividad económico-

financiera del sector público.

Así, la teoría de la elección pública o “public choice” intenta analizar las ineficiencias en la gestión pública como consecuencia de la acción de la burocracia administrativa, criticando los monopolios estatales. La alternativa que proponen es la introducción de mecanismos de mercado, independientemente de que la producción sea de titularidad pública o privada; privatizaciones o contratación externa para reducir el gasto; mayor información sobre los servicios públicos ofertados y controles más estrictos sobre la burocracia²⁴.

Para el neo-taylorismo es imposible alcanzar la eficiencia en la gestión económica pública por carecer el sector público de sistemas de gestión adecuados, y por el carácter político de los gestores públicos. Proponen una reinención del gobierno con base en medidas como la separación entre política y gestión, potenciación del gerencialismo como sistema de profesionalizar al gestor, mecanismos de incentivos para premiar logros y sancionar fallos y un incremento de los controles económicos y financieros que permitan exigir responsabilidades²⁵.

La teoría de la agencia se estructura considerando el conjunto de contratos que realiza un individuo con otro, denominado agente, para la ejecución de unas tareas. Esta realidad se traslada al ámbito público en donde de forma simplificada podemos encontrar dos relaciones de agencia, la provocada por la delegación sucesiva de responsabilidades entre los ciudadanos, políticos y gestores. Y las relaciones inter-administraciones. La condición que plantean los diferentes autores²⁶ que defienden esta teoría, es la existencia de un adecuado sistema de control, así como una perfecta

²⁴ Entre otros autores BUCHANAN, J. M.: “Individual choice in voting and the market”, *Journal of Political Economy*, 1954, pág 330-354; MUELLER D. C.: *Public choice II. A Revised Edition of Public Choice*, Cambridge University Press, 1989, pág. 78 y ss.

²⁵ OSBORNE, D. y PLASTRIC, P.: *La reducción de la burocracia: cinco estrategias para reinventar el gobierno*, Paidós, Buenos Aires, 1998, pág. 30.

²⁶ ALBI IBAÑEZ, E., GONZALEZ PARAMO, J.L. y LOPEZ CASANOVA, G.: *Gestión pública*, Ariel Economía, Barcelona, 1997, pág. 90.

delimitación de responsabilidades entre los diferentes agentes, lo cual se traduce en una mayor transparencia.

Podemos resumir que la nueva gestión pública prioriza los conceptos de economía, eficacia y eficiencia en la gestión económico-financiera pública, intentando alcanzar la calidad en la prestación de los servicios públicos desde una menor preocupación por las prescripciones, normas y reglamentaciones.

Pero para la consecución de estos objetivos, en todas las teorías analizadas encontramos la necesidad de potenciar y desarrollar los elementos de control, especialmente referidos a la evaluación de los programas y logros alcanzados por el sector público.

1.2.- Delimitación de las clases de control

De acuerdo con la Teoría política, los mecanismos de control sirven para obtener un equilibrio entre las distintas fuerzas políticas y sociales. Por ello hay que tener presente las distintas formas en que estos tipos de control pueden concretarse.

La compleja realidad que se comprende dentro de la categoría jurídico-financiera de control ha sido objeto de múltiples clasificaciones, que desde distintos puntos de vista nos aportan información acerca de la naturaleza de la función controladora y permiten conocer la razón de ser de cada tipo de control.

Es opinión generalizada en la doctrina científica que los distintos tipos de control varían conforme el ordenamiento jurídico establece su configuración organizativa, funcional, objetiva, etc., por lo que no es posible establecer una clasificación con validez universal²⁷.

Pese a la dificultad de establecer una clasificación de los tipos de control, es inevitable plantear unos criterios que nos permitan realizar una clasificación del control. Así ALBIÑANA²⁸ distingue entre: control interno, externo, político, preventivo, de ejecución, a posteriori, de legalidad, de eficacia, de ingresos, de gastos, propio, impropio, jerárquico o lateral. ARAGON SANCHEZ²⁹ distingue entre control interno, externo (en función de la dependencia orgánica del ente fiscalizador) y controles de legalidad, eficiencia y economía (según sus fines) o control previo, simultaneo o consuntivo (según el momento en que se verifica). Considerando, que la clasificación realizada por PASCUAL GARCÍA³⁰ es una de las más sistemáticas que podemos

²⁷ MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LOPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 19ª edición, Tecnos, Madrid, 2008; pág. 840-841.

²⁸ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C: *El control de la Hacienda Pública*, Rialp, Madrid, 1971; pág. 200-2003

²⁹ ARAGON SANCHEZ, C.: "Clasificación básica del control de la actividad económico-financiera del Sector Público", en *Crónica 1996-1997*, Asociación de Letrados y Auditores del Tribunal de Cuentas, Madrid, pág. 6-7.

³⁰ PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen jurídico del gasto público. Presupuestación, ejecución y control*, óp. cit., pág. 603-604.

encontrar, distinguiendo los siguientes apartados:

En primer término, por su objeto, la doble vertiente de la actividad financiera da lugar a una primera clasificación de control en: control de los ingresos y control de los gastos públicos; mereciendo mayor atención al legislador, a la doctrina y a la opinión pública el control de gastos.

En segundo lugar, por el momento en que se ejerce el control, distingue entre el control previo, el que se realiza antes de que se dicte el acto sujeto a control y tiende a evitar irregularidades antes de que se produzcan; el control concomitante, que tiene lugar al mismo tiempo en que se realiza la actividad controlada, tiene también carácter preventivo; y el control posterior o consuntivo, que se realiza sobre la actividad financiera una vez realizada.

En tercer lugar, atendiendo a los principios o criterios con arreglo a los cuales se evalúa la actividad financiera, se distingue por un lado el control de legalidad, que tiene por objeto asegurar que la gestión de las finanzas públicas se acomode a las normas legales aplicables; por otro lado, el control de eficacia, de eficiencia y economía, que tienen por objeto comprobar el grado en que se han cumplido los objetivos de la actividad controlada, relacionar los objetivos con los medios empleados y verificar si los objetivos se han alcanzado con el coste más bajo posible respectivamente.

En último lugar, clasifica el control por el órgano controlador, distinguiendo entre el control parlamentario, que es un control predominantemente político, que ejercen los parlamentos o cámaras; el control interno que es aquel que se ejerce por un órgano especializado perteneciente a la misma entidad controlada; siendo el control externo, aquel que se ejerce por un órgano que no pertenece a la entidad controlada.

2.- EL CONTROL EXTERNO

2.1. ¿Porque es necesario el control externo?

La fiscalización de la ejecución del presupuesto del sector público, previamente autorizada mediante la aprobación de la Ley de Presupuestos es el principal mecanismo sobre el que, teóricamente, puede incidir el Estado democrático de derecho para conseguir una Administración más transparente y más eficaz en la gestión de los fondos públicos.

El Estado constitucional exige algo más que la soberanía colectiva, la división de poderes y la primacía de la ley: implica también la existencia y el ejercicio del control.³¹ Un Estado que se defina como democrático, debe asegurar los mecanismos mediante los cuales el poder legislativo, tanto desde la fuerza de la mayoría como desde la oposición (y por lo tanto, minoría), pueda canalizar sus observaciones, reclamaciones y su legítimo ejercicio de opción de gobierno. En este ámbito, debe garantizarse también, un control económico financiero, ejercido por, y en, el Parlamento; realizado con posterioridad a la ejecución presupuestaria, por ser esta la forma más eficaz de conseguir una fiscalización adecuada sobre una actividad de gestión (no puede ser simultáneo, ya que las cámaras legislativas, por su composición y estructura no están en condiciones de desarrollar una tarea que requiere de una competencia técnica especializada de esta naturaleza).

Esta función se ha encargado tradicionalmente a unos órganos, externos al Parlamento, creados *ad hoc*, pero delegados y orgánicamente dependientes de aquél que, a posteriori, controlan la actividad económico-financiera y contable llevada a cabo por el Gobierno, auxiliando al Parlamento en el desarrollo de su potestad de control de la acción del gobierno.

Pero aún mediante el auxilio parlamentario de un órgano técnico y

³¹ ARAGON REYES, M.: “El control como elemento inseparable del concepto de Constitución”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, 1987, pág. 15-52.

especializado en la fiscalización de la gestión de los fondos públicos, existen determinadas circunstancias que pueden llegar a desvirtuar esta función parlamentaria de control. Entre ellas encontramos las siguientes: el tiempo transcurrido entre el cierre del ejercicio presupuestario y la discusión del informe anual o de liquidación presupuestaria que estos órganos presentan a la cámara legislativa; la dificultad para ejercer un doble control (de pasado y de presente); o la dificultad material de rectificación de las hipotéticas irregularidades contables cometidas en el pasado. Estos hechos pueden comportar un cierto desinterés parlamentario en el estudio de los informes de fiscalización individuales y de la Cuenta General del Estado, con el consiguiente peligro de que se acabe convirtiendo al órgano de control externo, en un instrumento que simplemente ostente la facultad de poner de manifiesto las posibles disfunciones administrativas y contables y las insuficiencias del régimen jurídico de la ejecución de las decisiones financieras, sin posibilidad alguna de que estas puedan ser corregidas.

La ejecución presupuestaria debe ser controlada, precisamente, por tratarse el presupuesto de un instrumento de distribución del poder entre los distintos órganos políticos del Estado. Cualquier intento de analizar y controlar la estructura y funciones del Estado sin considerar en profundidad su Presupuesto carece de relevancia jurídica y política. Pero además, por coherencia democrática existen determinados elementos que exigen este control:³² el extraordinario aumento de la actividad prestacional del Estado (tanto desde el punto de vista económico como administrativo), el espectacular crecimiento y tecnificación de las Administraciones Públicas, la implantación de un modelo de Estado social intervencionista, o la habilitación constitucional que legitima a este Estado a intervenir y participar en la economía, como un agente más en el marco de la libertad de empresa y la economía de mercado.

Estos elementos, como decíamos, reclaman de una forma necesaria el ejercicio de una actividad paralela de control sobre toda la actividad

³² ARAGÓN REYES, M.: *Libertades económicas y estado social*. Ed. McGraw-Hill. Madrid, 1995. pág. 137 y sig.

económico-financiera que el Estado es capaz de desarrollar. No sólo por razones de eficacia (para la cual el control es un requisito indispensable), sino también por razones de oportunidad democrática y en garantía de un Estado social y democrático de derecho.³³

Para conseguirlo no es suficiente con la realización de un control interno, efectuado por la propia Administración sobre el gasto que ella misma ejecuta. El control interno, financiero y de legalidad es imprescindible para un buen funcionamiento de la Administración y del gasto público. Sin un control interno, efectuado con carácter previo, por la propia Administración, el control externo pierde eficacia, profundidad, relevancia y utilidad. Pero a la vez, deben potenciarse los mecanismos de colaboración entre los órganos de control externo y los sistemas de control interno de la Administración para que el control externo pueda centrar sus funciones y dedicar la mayor parte de sus recursos humanos y materiales a realizar la función que le es propia: la fiscalización de la gestión pública atendiendo a criterios de economía, eficacia y eficiencia.³⁴

Para ejercer esta fiscalización hay que tener presente que la idea de control implica necesariamente la exterioridad al órgano controlado. Precisamos pues de un control, *externo* al poder ejecutivo que, coordinado, en la medida de lo posible con el control interno y con el control político ordinario (aquel que realiza el legislativo de forma permanente y cotidiana) permita fiscalizar con eficacia la totalidad del gasto público estatal.³⁵

Este control, por su parte, no sólo debe examinar los gastos y los

³³ ARAGÓN REYES, M.: *Libertades económicas y estado social*, Op. cit., 1995

³⁴ En este sentido, el artículo 3.3 de la Declaración de Lima de la INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*) sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización, aprobada en octubre de 1997 dispone “*Incumbe a la Entidad Fiscalizadora Superior, como órgano de control externo, controlar la eficacia de los órganos de control interno. Asegurada la eficacia del órgano de control interno, ha de aspirarse a la delimitación de las respectivas funciones, a la delegación de las funciones oportunas y a la cooperación entre la Entidad Fiscalizadora Superior y el órgano de control interno, independientemente del derecho de la Entidad Fiscalizadora Superior a un control total*”.

³⁵ Ver el art. 3.1 de la Declaración de Lima de la INTOSAI: “*(...) los órganos de control externo no pertenecen a la organización de la institución que debe ser controlada. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores son órganos de control externo*”.

recursos de forma numérica y contable, sino que debe asegurar también que los gastos previstos y los recursos esperados cumplan la finalidad y el destino para los cuales el Parlamento los autorizó mediante la aprobación de la Ley de Presupuestos. De ahí la gran importancia de la actividad fiscalizadora realizada por los órganos de control externo en el Estado democrático, puesto que no ejercen simplemente una función auditora o contable, secundaria de la Administración financiera estatal, sino que su actividad es inherente al propio presupuesto, es decir, es su reverso.

Como consecuencia, la idea de control y la forma instrumental en que ésta se concrete adquiere una gran importancia. De ahí, la relevancia otorgada a los órganos que tradicionalmente han desarrollado esta tarea de control financiero externo, los cuales, mediante su colaboración con el poder legislativo le facilitan los elementos que le permitirán realizar con posterioridad, un control político mucho más técnico y fundamentado.³⁶

³⁶ En este sentido, CAZORLA PRIETO, L M^a: *Comentarios a la Constitución*. 2^a Ed. ampliada. Ed. Civitas. Madrid, 1985, pág. 2058 y 2059; en la obra colectiva coordinada por Fernando GARRIDO FALLA.

2.2.- Definición de control externo

En la Declaración de Lima de 1997 de la INTOSAI³⁷ se afirma en su artículo primero que: “(...) la institución de control es inmanente a la economía pública. El control no representa una finalidad en sí mismo, sino una parte imprescindible de un mecanismo regulador que debe señalar, oportunamente, las desviaciones normativas y las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras; de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes en cada caso, determinarse la responsabilidad del órgano culpable, exigirse la indemnización o adoptarse las determinaciones que impidan o, por lo menos, dificulten, la repetición de tales infracciones en el futuro”.

Es por este motivo que podemos afirmar que el control externo se encuentra intrínsecamente ordenado como señala PASCUAL GARCÍA, a “evitar o corregir las actuaciones improcedentes de los gestores de los caudales públicos, en el bien entendido que la improcedencia puede derivar, tanto de comportamientos ilegales, a cuya corrección se ordena el control de legalidad, como de comportamientos antieconómicos, a cuya corrección se ordenan los controles de eficacia y economía”.³⁸

Así, el control externo no se refiere única y exclusivamente al ente fiscalizado, ni al ámbito de aquello fiscalizable, sino también, a su finalidad, es decir, al cumplimiento de las finalidades y objetivos que se determinaron en el momento de aprobación de la Ley de Presupuestos, habilitadora del gasto público.

El Tribunal Constitucional español también ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre esta cuestión, y ha elaborado una definición constitucional

³⁷ INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*), en octubre de 1977, el IX Congreso de la INTOSAI celebrado en Lima (Perú) aprobó la *Declaración de Lima sobre las líneas básicas de fiscalización*.

³⁸ PASCUAL GARCÍA, J.: “Régimen Jurídico del Gasto Publico”, óp. cit. Pág. 604.

sobre el concepto de control externo.³⁹ En este sentido el TC afirma que el control externo (o fiscalización) elaborado por el TCu consiste en *“la comprobación de la actividad económico-financiera del sector público desde el punto de vista de los principios de legalidad, eficacia y economía, cuyo resultado se recoge en los informes anuales remitidos a las Cortes, proponiendo las medidas de mejora de gestión correspondientes y constatando las prácticas irregulares y las infracciones con indicación de la responsabilidad producida y medidas para exigirla.”*

A partir de este soporte doctrinal y jurisprudencial, podemos definir a la actividad fiscalizadora que desarrollan los órganos de control externo, como aquella función de control ejercida de forma permanente y *a posteriori*, sobre la actividad administrativa, la composición económica y la gestión de las entidades que conforman el sector público y que tienen como finalidades: 1) la verificación de la documentación contable relativa a la utilización de los fondos públicos (control de legalidad); 2) la búsqueda de una gestión pública rigurosa; y 3) la regularidad de la acción administrativa, que deberá atender a los principios de legalidad, eficacia, eficiencia y economía. Solo de esta forma se constituirá como una actuación profesionalizada, de carácter eminentemente técnico y proyectado sobre la actividad económico-financiera de la Administración Pública.⁴⁰

Esta función se realiza tradicionalmente a través del examen y comprobación de la Cuenta General que debe presentar anualmente el Gobierno, elaborando los informes de fiscalización necesarios para asegurar que el Parlamento pueda adoptar una posición política en el ejercicio de su control sobre la ejecución presupuestaria. Es pues en este ámbito donde los órganos de control externo acostumbran a desplegar toda su eficacia, en la medida en que su función se traduce en asesorar y preparar las decisiones que

³⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional 187/88 de 17 de octubre (BOE de 7 de noviembre), fundamento jurídico 2

⁴⁰ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas” en *El Tribunal de Cuentas en España*. Vol. I Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982; pág. 61.

aquel tendrá que adoptar.⁴¹

Sin embargo para evitar que la función ejercida por los órganos de control externo en el ejercicio de la función fiscalizadora quede reducida simplemente a una función meramente declarativa, cuya única consecuencia sea una resolución eminentemente política del Parlamento (salvo el descubrimiento de infracciones que denoten responsabilidad contable), se atribuye a los órganos de control externo la potestad de pronunciarse sobre los criterios de eficiencia y economía del gasto público. Pero ampliando su margen de actuación, y atribuyéndoles la posibilidad de hacer recomendaciones sobre la eficacia, la eficiencia o la economicidad del gasto, se corre el riesgo de estarles concediendo un alto grado de poder político en el desempeño de sus funciones, si no se regulan, debidamente, las consecuencias de tales pronunciamientos.

La doctrina científica española⁴² también ha puesto de manifiesto que esta función de control tiene y debe tener un contenido más amplio que el control interno ejercido por la propia Administración actuante, ya que no se limita únicamente a un control de legalidad de las actuaciones económico-financieras y contables realizadas, sino que supone también un control de oportunidad o de racionalidad económica.⁴³

En efecto, fiscalizar, significa investigar y analizar los hechos que se han producido, con la finalidad de comprobar si la situación de hecho justificada es la realmente existente y si se corresponde con aquello previamente proyectado,

⁴¹ MARTÍNEZ LAGO, M.A.: *Manual de Derecho Presupuestario*. Ed. Colex. Madrid, 1992, pág. 337

⁴² En este sentido, MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de derecho financiero y tributario*. Op. cit., pág. 611 y sig.; PEREZ ROYO, F.: *Derecho financiero y tributario. Parte General*. Editorial Civitas. Madrid, 1991, pág. 336 y sig.

⁴³ Ver el artículo 4 de la Declaración de Lima de la INTOSAI: “1. La tarea tradicional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores es el control de la legalidad y regularidad de las operaciones. 2. A este tipo de control, que sigue manteniendo su importancia y transcendencia, se une un control orientado hacia la rentabilidad, utilidad, economicidad y eficiencia de las operaciones estatales, que no sólo abarca a cada operación sino a la actividad total de la Administración, incluyendo su organización y los sistemas administrativos. 3. Los objetivos de control a que tienen que aspirar las Entidades Fiscalizadoras Superiores, legalidad, regularidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones, tienen básicamente la misma importancia; no obstante, la Entidad Fiscalizadora Superior tiene la facultad de determinar, en cada caso concreto, a cuál de estos aspectos debe darse prioridad”.

pudiendo, en su caso, establecer o proponer medidas para mejorar aquella gestión.

La fiscalización es el control de la actividad económico-financiera del Sector Público ejercida por los órganos de control interno o externo. El objetivo que se pretende conseguir con la misma, es el de garantizar que los recursos disponibles del Sector Público se aplican correctamente a la consecución de los fines públicos programados, en concordancia con los criterios de economía y eficiencia, así como la correcta asignación equitativa de los recursos públicos⁴⁴. No obstante, algunos autores consideran que la fiscalización ha de poner un mayor énfasis en el cumplimiento de legalidad⁴⁵, sin embargo, resulta tan importante para la fiscalización el cumplimiento de la norma legales y la verificación de la adecuación de la contabilidad, como el cumplimiento de los objetivos y programas que hay detrás de las cuentas, es decir, una fiscalización completa exige no sólo la comprobación de que las cuentas son legalmente correctas, sino también, y sobre todo, que los objetivos previstos se han conseguido.⁴⁶

⁴⁴ NÚÑEZ PEREZ, M.: “Reforma de la legislación del Tribunal de Cuentas: Fiscalización”, *Revista Española de Control Externo*, 2002, pág. 173-201

⁴⁵ ARAGON SANCHEZ, C.: “Clasificación básica del control de la actividad económico-financiera del Sector Público”, *óp. cit.*, pág. 7.

⁴⁶ CABEZA DEL SALVADOR, I: “Problemática de la auditoría operativa sobre programas presupuestarios”, *Auditoría Pública*, 1996, pág. 39-44.

2.3. Similitudes y diferencias entre el control externo y control interno.

El termino control no hace referencia a una realidad univoca. Entre las distintas modalidades de control, una primera clasificación descansa en el órgano que lo ejerce y, su distinta naturaleza (administrativa o no) determina a su vez, las distintas facultades que se la atribuyan y los medios o mecanismos de actuación a su alcance.

De entrada podemos afirmar que existen dos órganos que realizan una actividad de control sobre la misma gestión económico-financiera de los fondos públicos, con la finalidad de garantizar que ésta se realice conforme a los criterios definidos en las correspondientes normativas. Estos dos órganos son: la propia Administración (mediante un ente dependiente del poder ejecutivo) y los órganos de control externo (externos a este ejecutivo y tradicionalmente dependientes del legislativo).

El control externo es el control que se realiza sobre la actividad financiera de la Administración por los ciudadanos y, más concretamente, por el Parlamento en su representación, que delega en un órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Sector Público (en España, el TCu y los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas). El control interno es el que se realiza con medios propios de la entidad con objeto de realizar los distintos tipos de fiscalización y así obtener información que ayude a los gestores a cumplir sus objetivos (en España este control se realiza por la Intervención General de la Administración del Estado, del Ministerio de Economía y Hacienda, por la de las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales, y por la Intervención General de la Seguridad Social, sin perjuicio de los controles internos de las propias unidades o de otros controles).

De este modo podemos afirmar que la caracterización y distinción entre las distintas expresiones del control económico-financiero, reside en una primera faceta, en la relación de dependencia o afinidad institucional del órgano

para el cual realiza el control. En este sentido, si es la propia Administración pública quien investiga, comprueba y, en su caso sanciona la legalidad y la eficiencia con que actúan o han actuado sus propios organismos en la gestión de los fondos públicos, estaremos ante un control financiero interno. Es decir, el control interno es aquel control efectuado por un órgano que forma parte de la Administración controlada.

Ahora bien, si quien realiza las actuaciones de fiscalización y, en su caso la exigencia de responsabilidades sobre la ejecución presupuestaria es un órgano ajeno a la Administración pública, estamos ante el control externo. En este caso nos encontramos con una entidad especializada en el ejercicio de esta función e independiente del poder ejecutivo que es el principal sujeto sometido a control.

En otras palabras, con carácter previo podemos afirmar que el primer elemento que distingue al control interno del externo es la exterioridad o no del órgano que ejerce el control en relación a quien es el principal sujeto de ese control.⁴⁷

La segunda diferencia básica sería la del momento temporal en el que este se realiza. Es decir, otra característica diferencial entre ambos controles económico-financieros se encuentra en que se van a realizar en dos momentos temporales distintos con relación al proceso de ejecución presupuestaria.⁴⁸ Aunque no siempre se produce esta asociación, en la gran mayoría de los sistemas políticos en los que existe un control externo, éste se realiza *a posteriori*, es decir, con posterioridad a la ejecución presupuestaria.⁴⁹ Por su

⁴⁷ HERRERO SUAZO, S: “El Tribunal de Cuentas y la Intervención General del Estado: concurrencia, competencia e independencia” en la obra colectiva *El Tribunal de Cuentas en España*. Vol. I Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1982. Pág. 752 y sig.

⁴⁸ ARAGON SANCHEZ, C: “El Tribunal de Cuentas y la Intervención General de la Administración del Estado en el control de la gestión económica del sector público”, en *Control del sector público*, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1982, pág. 413 a 425.

⁴⁹ En Italia una parte muy importante del control externo también se realiza *a priori*, esto es con anterioridad a la ejecución del gasto público, habilitando y autorizando los pagos. Sin embargo, en Italia, ante la dificultad de realizar este tipo de control “habilitante” para todas las operaciones financieras y contables, se acabó mostrando lento e ineficaz, lo que comportó una reforma del sistema en 1994, reservando exclusivamente para el control previo aquellas operaciones financieras que sobrepasaran un determinado montante económico.

parte el control interno se ejerce, normalmente, con carácter previo, o preventivamente a la autorización presupuestaria.

A partir de esta distinción básica intentaremos resaltar aquellas características materiales, relativas a la esencia de sus propias funciones, que nos permiten diferenciar ambos controles de una forma más precisa:

En primer lugar, los órganos de intervención de la Administración pública, realizan un control *preventivo*, es decir, un control de autorización o corrección, con anterioridad a la realización de un acto administrativo de contenido económico. Por su parte el control realizado por los órganos de control externo es típicamente un control posterior a la ejecución de un determinado gasto. Es un control que efectúa una función de comprobación de la adecuación entre el mandato parlamentario de autorización presupuestaria y la ejecución administrativa, atendiendo, sobre todo a criterios de eficacia, eficiencia y economía del gasto.

En tercer lugar, el control financiero interno consiste en asegurar que se ha observado el cumplimiento de las leyes por parte de los gestores del erario público. Es decir, mediante la autorización del gasto se está ejerciendo un control de legalidad del gasto público. Se realiza con carácter previo y consiste en un control de adecuación de la autorización del gasto con la efectiva autorización presupuestaria que tiende a evitar las irregularidades legales y contables antes de que estas se produzcan. Normalmente el control externo también ostenta la potestad de controlar la legalidad del gasto, esto es, que éste se adecue a la autorización presupuestaria; pero este control está eminentemente enfocado a detectar y corregir las posibles desviaciones presupuestarias que se hayan podido producir durante la gestión de los fondos, previamente autorizados. Es decir, el *tempus* ideal es aquél en el cual el control interno se asegura que toda autorización de pago o gasto se encuentra comprendida en una norma de habilitación presupuestaria y, posteriormente, el control externo se encarga de verificar o comprobar éstos datos (y, en su caso, sugerir medidas para su corrección) y detectar posibles irregularidades

contables (proponiendo, cuando proceda, las medidas sancionadoras oportunas).

De este modo y como consecuencia de ello, cuanto mayor y más efectivo sea el control interno, más posibilidades reales y materiales tiene el control externo de realizar las funciones que teóricamente debería tener asignadas, consistentes en la realización de un control de gestión sobre el gasto público. Si, por el contrario, el control interno (normalmente previo) es deficiente o defectuoso, el control externo deberá destinar una parte importante de sus esfuerzos y recursos a revisar aquel control interno, eminentemente de legalidad, con la clara consecuencia de que el control de gestión va a quedar necesariamente mermado en su calidad. Por consiguiente, podemos afirmar que, un control financiero interno fiable y eficaz de las operaciones financieras, facilita la realización de un control externo sobre objetivos o programas. Por el contrario, un control interno deficiente incide negativamente sobre el control externo, puesto que éste último deberá destinar una parte muy importante de sus recursos y esfuerzos materiales y humanos a realizar un segundo o doble control estrictamente de legalidad contable, impidiendo que pueda profundizar en un verdadero control de gestión, mucho más útil para el erario público en general. Sin un control interno, fuerte, fiable y efectivamente instaurado, difícilmente se puede disponer de un verdadero sistema moderno de control externo⁵⁰. De este modo, a pesar de la distinta dependencia orgánica de las dos instituciones, no debemos tratar ambas funciones como actividades contrapuestas, ni de la existencia de recelo o desconfianza entre ellas, sino que el Estado debe asegurar las condiciones para que esa relación sea de coordinación y complementariedad, si el objetivo último es conseguir un control eficaz del gasto y la gestión de los fondos públicos que realiza la Administración⁵¹.

En cuarto lugar, el control financiero interno se realiza acto por acto y de

⁵⁰ MARUGÁN MARTÍN, J: “Evaluación del control interno como elemento primordial de los procedimientos fiscalizadores” en *Seminarios 1994-1995*. Tribunal de Cuentas. Madrid, 1996; pág. 465 a 473; ver también los artículos 3 y 4 de la Declaración de Lima de la INTOSAI.

⁵¹ GARCÍA CRESPO, M: “El control de la gestión pública por el Tribunal de Cuentas”, *Revista Española de Control Externo*, septiembre de 1999; pág. 93 a 95.

forma individualizada. Es decir, se individualiza cada acto administrativo de contenido económico y financiero. El control externo tiende por su parte, a recoger toda la actividad económico-financiera producida en el sector público o en un determinado ámbito de éste y consolidada en la Cuenta general de la Administración y en la liquidación del presupuesto.

En quinto lugar, el control financiero interno permite la alteración y modificación del acto administrativo, con el fin de conseguir una adecuación entre la norma y el expediente, en la medida que el control financiero persigue asegurar el cumplimiento del gasto público aprobado en la Ley de Presupuestos. Esto es así, evidentemente, sólo en aquellos casos en los que el control interno se realiza *a priori*. En cambio, la actuación *a posteriori* del control externo, no permite alterar ni modificar los actos fiscalizados. Su principal función es la de poner de manifiesto las infracciones, abusos y prácticas irregulares que se hayan podido cometer, así como sugerir los mecanismos de mejora que considere oportunos, para que aquellas situaciones no vuelvan a repetirse o para conseguir una gestión más apta para lograr los objetivos y programas establecidos con anterioridad en la Ley de Presupuestos.

Por último, la efectividad del control interno tiene un componente subjetivo muy importante. Así, según ÁLVAREZ MARTÍN⁵², “huelga mencionar las interferencias, tensiones y graves consecuencias que un control interno realizado conforme a la legalidad y concebido no en intereses de los superiores jerárquicos, sino en beneficio de la institución y de los ciudadanos, puede acarrear al funcionario que lo afronta”.

En definitiva, hablamos de control interno cuando éste es ejercido por un órgano que forma parte de la Administración controlada y, control externo, cuando es llevado a cabo por uno órgano especializado en el ejercicio de esa función, independiente y externo al Gobierno, principal ente sometido a este

⁵² ÁLVAREZ MARTIN, J: *La Responsabilidad en la Gestión de los Fondos Públicos*. Bayer Hnos, S.A., 2006, pág. 145.

control.⁵³ Y es precisamente en esta característica de independencia donde subyace la justificación de esta clase de control, ya que el control interno sobre el gasto público, aunque necesario, no puede nunca llegar a ser suficiente desde el punto de vista democrático, precisamente por su propia naturaleza, por ser un órgano de la propia administración fiscalizada.

Para finalizar este apartado, podemos analizar los problemas de relación entre el control interno y externo. Aunque ambas formas de control están dirigidas a supervisar la actividad económico-financiera del sector Público, y conceptualmente su labor debe ser complementaria, existen en la práctica ciertos obstáculos para una adecuada relación entre ambas modalidades de control⁵⁴.

La primera dificultad la encontramos por el efecto de la característica que hemos comentado anteriormente, la dependencia o independencia de los entes de control respecto al organismo controlado. El control externo se caracteriza por su independencia del ejecutivo, al ser entidades que se crean en muchas ocasiones por mandato constitucional y dependen del poder legislativo. Frente a esta situación, el control interno tiene plena autonomía respecto a las autoridades y entidades que fiscaliza sin embargo no se puede decir que tengan autonomía, ya que los órganos de control interno se encuadran dentro de la jerarquía administrativa.

En segundo lugar, la escasa cultura de control existente en la administración nos lleva a dificultades entre la relación entre los órganos de control interno y externo.

⁵³ Nada impide que el control interno pueda ser ejercido por los órganos de control externo, también llamados Entidades de Fiscalización Superior (EFS). En estos casos será la propia EFS la encargada de realizar y coordinar el control interno de la Administración del Estado.

⁵⁴ CARRIL BERMÚDEZ, R: "Relaciones interadministrativas entre órganos de control interno y externo", *Auditoría Pública*, núm. 8, 1997, pág. 49-51

2.4. Fundamento constitucional de los órganos de Control Externo.

Los Estados contemporáneos han asumido una gran importancia en la vida económica de sus correspondientes países, asumiendo la prestación de múltiples servicios y la realización de importantes inversiones públicas. Esta situación ha provocado un gran aumento del gasto público para financiar la actividad de los ejecutivos, lo cual ha provocado la necesidad de incrementar el control sobre la actividad económica pública.

El control económico-financiero se centra en la fiscalización de la actividad financiera de la administración, de acuerdo a las técnicas contables, jurídicas y económicas, independientemente de cualquier connotación política. La ejecución de estos controles debe basarse únicamente en criterios técnicos. Este no impide, en ningún caso, que los órganos encargados de su realización, puedan formular las sugerencias, observaciones y propuestas que consideren oportunas desde su perspectiva objetiva y técnica.⁵⁵

El control de la actividad financiera de la Administración le ha correspondido tradicionalmente a los Parlamentos, sin embargo la gran complejidad que ha alcanzado la Administración Pública, el ingente volumen de gastos que supone la implementación de las políticas públicas, así como la gran complejidad de la información de carácter financiero, económico y contable, unido al funcionamiento de la actividad parlamentaria y a la escasez de medios personales y materiales de los Parlamentos para poder llevar a cabo el control de la actividad económico-financiera del ejecutivo, han llevado a la creación de órganos especializados, que auxilian a estos para llevar a cabo sus funciones de control político sobre la ejecución presupuestaria.

La existencia de estos órganos de control externo, así como su garantía constitucional “permiten equilibrar, el desigual protagonismo entre los poderes

⁵⁵ CAZORLA PRIETO, L. M^a.: *Temas de Derecho Administrativo*, 3^a Edición, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1983, pág. 82 a 84.

del Estado en relación a la institución presupuestaria”⁵⁶. De esta forma el ejercicio del control externo permite disponer de información sobre la gestión económica y presupuestaria del ejecutivo a los correspondientes Parlamentos, así como poder realizar las funciones de control asignadas a los mismos.

El control realizado interesa a los ciudadanos, como titulares de la soberanía, lo que nos lleva a la necesidad de transparencia en las cuentas públicas. En segundo lugar interesa de forma fundamental a los correspondientes Parlamentos, ya que el poder legislativo controla la acción del ejecutivo, y aprueba las Leyes, especialmente las de Presupuestos. En último lugar interesa al poder ejecutivo, porque debe responder de la correcta aplicación de los recursos públicos a las finalidades asignadas, así como por la utilidad de las recomendaciones realizadas por los órganos de control externo a la gestión realizada por los mismos⁵⁷.

Según VALLÈS VIVES, “el fundamento democrático de la función constitucional de control externo del gasto público es indiscutible, en tanto en cuanto constituye un auxilio técnico, objetivo, independiente y necesario para el ejercicio parlamentario del control político del gasto público”⁵⁸.

Aunque el mismo autor matiza que, sin un órgano de control externo, un Estado democrático podría funcionar siempre que la función de control de la ejecución presupuestaria la pueda realizar los correspondientes Parlamentos, y así ejercer el control político que les corresponde, debiendo ser ejercida esta actividad de una forma objetiva, técnica e independiente. La consecución de todas estas condiciones se ha plasmado en que en la mayoría de los países democráticos existan instituciones de control externo, recogándose en sus correspondientes constituciones su creación, o la necesidad de realización de controles externos del gasto público.

⁵⁶ VALLÈS VIVES, F: *Control externo del gasto público. Configuración y garantía constitucional*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2003, pág. 501.

⁵⁷ MEDINA GUIJARRO, J.: “La legitimidad de las instituciones superiores de control”, *Revista Española de Control Externo*, 2005, pág. 13-42

⁵⁸ VALLÈS VIVES, F: *Control externo del gasto público. Configuración y garantía constitucional*, óp. cit., pág. 508-509.

2.5. Legitimidad de los órganos de control externo

La legitimación de los órganos de control externo se puede plantear desde diversas perspectivas. En primer lugar desde la acepción normativa. Así la legitimidad de origen de los órganos de control externo debemos buscarla en las Constitución de cada Estado y en su normativa de desarrollo, analizando si la organización de esta institución se adapta a los valores y principios aceptados.

En segundo lugar nos encontraríamos con la legitimación social, ya que aunque la doctrina, tal y como se ha comentado anteriormente, opina que las instituciones de control externo son necesarias para el correcto funcionamiento de cualquier Estado democrático, y uniendo a esta idea la mayor conciencia social de que es necesario realizar un control técnico del gasto público, esto no permite concluir que siempre existe un respaldo social a la creación de los órganos superiores de control externo.

Dichas Instituciones precisan de una legitimidad social⁵⁹, que se adquiere a través del funcionamiento ordinario de las mismas, ofreciendo a los ciudadanos resultados que permitan determinar la correcta utilización de los fondos públicos, así como informar a la opinión pública de la manera en que se lleva a cabo la gestión económico-financiera pública.

La legitimidad social viene condicionada por el funcionamiento de estas instituciones, y este funcionamiento tiene como condición la independencia de las mismas para ejercer las funciones para las cuales han sido creadas. Lo realmente importante para que las instituciones de control externo sean operativas, no es tanto su estructura, composición u organización, sino el estatus de independencia funcional y orgánica de los órganos destinados a

⁵⁹ MEDINA GUIJARRO, J.: “La legitimidad de las instituciones superiores de control”, *óp. cit.*, pág. 13-38

ejercer el control⁶⁰.

La independencia orgánica se obtiene separándola del poder ejecutivo, y la funcional, delimitando aquellos aspectos sobre los que debe actuar el organismo, fundamentalmente realizar el control de la actividad económico-financiera del sector público, materializada en la ejecución del presupuesto e informar a aquellos órganos competentes con la finalidad de mejorar dicha gestión, con base en los criterios de economía, eficacia y eficiencia.

La Declaración de Lima de la INTOSAI⁶¹, en su artículo 5 señala que “Las Entidades Fiscalizadoras Superiores sólo pueden cumplir eficazmente sus funciones si son independientes de la institución controlada y se hallan protegidas contra influencias exteriores”.

La propia declaración de Lima reconoce en el mismo artículo que la independencia total de la Entidades de Superiores de Fiscalización es difícil de conseguir, al ser instituciones integradas en la estructura del Estado, debiendo garantizarse en las respectivas Constituciones o normas el grado de independencia que se le asignan, y defendiéndolas de las injerencias externas.

Además del grado de independencia que se les asigne a las Instituciones Superiores de Control dentro de la estructura del Estado, también se plasma en la Declaración de Lima una serie de garantías relativas a su funcionamiento.

En primer lugar, la independencia de los órganos de control tiene como

⁶⁰ MARTÍN MARTÍN, P.: “Reflexiones sobre el Tribunal de Cuentas en el vigésimo quinto aniversario de la Constitución Española de 1978”, *Revista Española de Control Externo*, nº 15, 2003, pág. 21-54

⁶¹ La INTOSAI es un organismo autónomo, independiente y apolítico. Es una organización no gubernamental con un estatus especial con el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (ECOSOC). LA INTOSAI se organiza en grupos regionales de trabajo en donde se encuadra la EUROSOC, Organización de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa creada en 1990 de la cual es actualmente el Secretario General D. Ramón Álvarez de Miranda, Presidente del Tribunal de Cuentas. La Declaración de Lima se aprobó en el IX Congreso de la INTOSAI celebrado en octubre de 1977. Esta Declaración se valido en la Resolución sobre “Promoción de la eficiencia, la rendición de cuentas, la eficacia y la transparencia de la administración pública mediante el fortalecimiento de las entidades fiscalizadoras superiores” de la Asamblea de las Naciones Unidas celebrada el 15 de marzo del 2012.

requisito indispensable la independencia de sus miembros. Se entiende por miembros de los órganos de control externo a aquellas personas a quienes le corresponde tomar las decisiones, debiendo garantizarse su independencia frente a la propia organización, así como en el ejercicio de sus funciones de control.

Para poder garantizarlo, es necesario que se delimiten de forma clara las competencias y los procedimientos para el ejercicio de las funciones de control, en especial a los titulares de dichos órganos. También deben ser elegidos con el mayor consenso Parlamentario posible, fundamentando esta elección en la capacidad técnica e idoneidad profesional para el ejercicio del cargo. La elección de los miembros debe serlo por un tiempo determinado, no coincidente con los periodos de gestión de un gobierno, sobre los que debe recaer la acción de control. Por último los miembros deben ser inamovibles durante su mandato, ser independientes frente a los grupos de presión, e incompatibles con el ejercicio de otras actividades⁶².

Con referencia al funcionamiento de las instituciones de control externo, también deben darse una serie de requisitos formales. En primer lugar, la iniciativa en la programación de las acciones de fiscalización debe corresponder a los órganos de control externo, con base en criterios objetivos y un estudio de los riesgos existentes. Este plan debe abarcar a aquellas áreas del sector público en las que existan más riesgos, ya que una planificación muy ambiciosa se traduciría en un mal trabajo de fiscalización.

Los trabajos de fiscalización deben corresponder a ejercicios económicos recientes. Así, los órganos de fiscalización deben actuar con rapidez, de forma que emitan los Informes de fiscalización poco después o, al menos, como mucho, después de que haya tenido lugar el proceso de gestión

⁶² MEDINA GUIJARRO, J.: “La legitimidad de las instituciones superiores de control”, Óp. cit, pág. 27-27

pública⁶³.

Para alcanzar esta rapidez, el proceso de planificación de los trabajos de fiscalización debe ser flexible, para poder adaptarlo a aquellas demandas de control que la sociedad realice.

Otro requisito necesario, es que el contenido de los trabajos de los órganos de control externo sea riguroso. Tanto en la elaboración de los trabajos, para lo cual deben existir unos procedimientos técnicos que establezcan con total claridad las pautas a seguir en cada trabajo, como por los resultados obtenidos, ya que se debe materializar en trabajos de fiscalización, que nos ofrezcan una información rigurosa, y esto es así cuando se apoya en datos y ofrece conclusiones coherentes con los resultados obtenidos de los trabajos de fiscalización.

En último lugar, los procedimientos han de ser transparentes, y los resultados públicos. Los órganos de control externo tienen la obligación de hacer pública la información de su organización, garantizando la accesibilidad a la misma de una forma fácil, ágil, actual y con el detalle que exige la correcta comprensión del hecho informativo. El desarrollo de buenas prácticas de transparencia dirigidas al ciudadano es lo que permitirá a la Institución legitimar su función de control ante el mismo y avanzar de forma coherente con las inquietudes de la sociedad actual⁶⁴.

⁶³ DE VICENTE MARTÍN, C.: “Reflexiones sobre la sociedad civil ante el control sobre el sector público”, *Revista Española de Control Externo*, n° 16, 2004, pág. 189-199

⁶⁴ FERNÁNDEZ-PIRLA MARTINEZ, M.: “Crisis de civilización y la transparencia como valor emergente”, *Auditoría Pública*, n° 58, 2012, pág. 69-76.

2.6. ¿Es el Control externo un control político?

El control externo no debe confundirse con el control político. Este último se ejerce en sede parlamentaria por el poder legislativo quien, como representante de la voluntad popular y, en la medida en que fue él mismo el que autorizó el gasto presupuestario, tiene que conceder la aprobación definitiva a la fase de ejecución.

Sin embargo, la relación entre el Parlamento y el control de cuentas no es solo una característica de nuestro ordenamiento, sino que es común en casi todos los sistemas democráticos, tengan estos una estructura parlamentaria o presidencial⁶⁵.

La vinculación entre el Parlamento y los órganos de control no es, pues, característica de una concreta forma de gobierno. La raíz de dicha conexión es mucho más profunda porque entronca con los mismos orígenes del Estado Constitucional y se sitúa entre la pugna del Ejecutivo y el Parlamento, que ha caracterizado la evolución de ese tipo de Estado.

Esta pugna se mantuvo a lo largo de todo el estado liberal, y atravesó tres fases. En un primer momento los ciudadanos exigieron que el Ejecutivo no estableciera impuestos sin el consentimiento de los representantes de la sociedad reunidos en el Parlamento. Fue entonces cuando se consolidó la idea de que no cabe imposición sin representación.

La segunda fase, coincidió con las largas tensiones entre el Poder ejecutivo y el Poder legislativo sobre la determinación de cuanto puede gastarse, dónde debería hacerse y en cuánto tiempo. La pugna sobre la Ley de Presupuestos se resolvió con una suerte de compromiso, aunque es el Poder ejecutivo el que ostenta el monopolio para la presentación del Proyecto de Ley,

⁶⁵ BIGLINO CAMPOS, P.: "Parlamento y control de cuentas". *Revista Española de Control Externo*, nº 7, 2001, pág. 28-32.

corresponde a la Cámara su aprobación definitiva.

La consolidación del principio de legalidad culminó cuando el Parlamento, siempre como representante de la sociedad, reivindicó su derecho a controlar la ejecución del Presupuesto para verificar que el Ejecutivo se sometiera a los límites y objetivos establecidos previamente en la Cámara.

Esta situación se vio alterada con la implantación del Estado social, ya que implicó un incremento de la intervención de los poderes públicos en la sociedad, pero solo el Poder ejecutivo contaba con los medios adecuados para hacer frente a las nuevas misiones asumidas por los poderes públicos. Frente a ello el Parlamento carecía de los medios y de las técnicas precisas para llevar a cabo el control del gasto público. Por esta razón, dicha misión se encomienda a órganos especializados que disponen de suficientes medios técnicos: los Tribunales o Consejos de Cuentas. Son estas entidades las que efectúan la fiscalización del gasto, que corresponde al Parlamento en representación de la sociedad.

Tradicionalmente, para el Parlamento, el control externo consiste en una fase preliminar o instrumental del control político que debe llevar a cabo. Normalmente la función que realizan los órganos de control externo la ejercen por delegación parlamentaria expresa, y el resultado de sus actuaciones (los informes que emite), se remiten a la Cámara legislativa en un documento en el cual se fundamenta y se dota de verdadero contenido y significado al control político.

De esta forma, los órganos de control externo colaboran con el Parlamento en el control que lleva a cabo sobre la actividad de la Administración, realizando un control de legalidad, técnico-contable y de racionalidad económica.⁶⁶

⁶⁶ BIGLINO CAMPOS, P.; “Parlamento, Presupuesto y Tribunal de Cuentas”, *Revista de las Cortes Generales*, núm. 37, 1996, pág. 26.

El primer control, el control externo, está teóricamente destinado a comprobar que el acto sometido a fiscalización se haya realizado conforme a aquello establecido en la Ley de Presupuestos. Es decir, tiene por objeto asegurar que la gestión de las finanzas públicas se acomode a las normas legales aplicables. Comprueba si el supuesto de hecho sometido a análisis coincide con aquello previsto en la norma de aplicación. Este tipo de control coincide con lo que ARAGÓN define como control jurídico.⁶⁷

Por su parte, el control que lleva a cabo el Parlamento se instaura sobre una información de carácter técnico y jurídico que previamente ha elaborado el órgano fiscalizador, pero tiene una naturaleza bien distinta, es básicamente un control de naturaleza política⁶⁸. Los órganos de control externo constituyen así un elemento indispensable para que el Parlamento pueda ejercer su función de control político sobre el Ejecutivo⁶⁹.

La principal característica de este tipo de control es que el canon de control y los criterios de valoración son subjetivos y por lo tanto disponibles por quien lleva a cabo la actividad. En efecto, siguiendo a ARAGÓN, la valoración que el Parlamento pueda hacer de la conducta de un órgano fiscalizado en virtud del control político, no la hace atendiendo a su adecuación a unas reglas fijas, sino en virtud de la libre voluntad del agente controlante.

Por el contrario, para el control externo (que aún, en este punto, lo podemos equiparar al control jurídico) rige una característica de objetividad en tanto que, las técnicas contables de que disponen están destinadas a comprobar que las operaciones de carácter económico-financiero, hayan sido anotadas de forma correcta y que las cuentas sean ajustadas a la realidad y sin irregularidades. Esta competencia se limita a un estudio técnico-contable de las cuentas presentadas por el organismo responsable de efectuar el control interno de la Administración, con la finalidad de comprobar que reflejan

⁶⁷ ARAGON REYES, M.: "El control parlamentario como control político", *Revista de Derecho Político*, núm. 23, 1986; pág. 9 a 39.

⁶⁸ ARAGON REYES, M.: *Constitución, democracia y control*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2002, pág. 172 y ss.

⁶⁹ ARAGON REYES, M.: "El control parlamentario como control político", óp. cit., pág. 9 a 39.

exactamente la ejecución real operada del Presupuesto aprobado por el Parlamento.

En definitiva, tradicionalmente los órganos de control externo fiscalizan lo que ha sido la ejecución del Presupuesto, lo comparan con la Cuenta General del Estado que le ha sido presentada por la Administración y realizan la correspondiente propuesta al Parlamento.

3. OBJETIVOS DE CONTROL EXTERNO

Citando la Declaración de Lima sobre las líneas básicas de fiscalización, aprobada en el IX Congreso de la INTOSAI⁷⁰, se configura el control como el mecanismo regulador que señala las desviaciones de las operaciones financieras sujetas a su supervisión con la normativa, así como con las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad. De forma que una vez determinadas que acciones son contrarias a la normativa aplicable en su caso, o a los principios de economía, eficiencia y eficacia, se puedan adoptar medidas correctivas en su caso. Además de determinar las responsabilidades que puedan derivarse de estas acciones, exigir las indemnizaciones oportunas o adoptar aquellas medidas preventivas que impidan la repetición de actos similares.

En cuanto al objeto del control, hay que hacer dos precisiones previas. En primer lugar el objeto del control externo no es la actividad de la Administración en términos generales, sino que se limita a la actividad económico-financiera del Sector Público. En segundo lugar, el objeto del control no es la sujeción de la gestión pública a principios o criterios determinados en cada fiscalización, sino el grado de sometimiento de dicha actividad a los principios de legalidad, eficacia, eficiencia, ecología y equidad⁷¹.

Los objetivos del control que deben desarrollar los órganos de control externo de conformidad con la declaración de Lima, son diversos en sus finalidades, así como en su naturaleza. Por ello debemos detenernos a analizar cada uno de ellos de forma detallada.

En primer lugar nos centraremos en la función fiscalizadora, que comprendería el análisis de la economía financiera pública, con referencia a la normativa y a los principios de economía, eficacia y eficiencia. Esta actividad es

⁷⁰ INTOSAI, Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización adoptada en el IX Congreso celebrado en 1988, Art. 1 Finalidad del control

⁷¹ CUBILLO RODRÍGUEZ, C: *La jurisdicción del Tribunal de Cuentas*, Editorial Comares, Granada, pág. 37.

para VALLÈS VIVES⁷² la actividad principal e imprescindible y la que les da significado en el Estado democrático y de derecho.

Ello no obsta, siguiendo al mismo autor, para que puedan llevar a cabo otras actuaciones que contribuyan a la mejora de la gestión económico-financiera del sector público. Así, la segunda de las funciones que deben desarrollar los órganos de control externo sería el de la recopilación y distribución de la información contable, el asesoramiento contable a los organismos sujetos a su fiscalización, y el asesoramiento parlamentario y gubernamental en materia presupuestaria⁷³. Estas actuaciones las podemos incluir en las medidas de carácter preventivo, que se pueden realizar a través de la función consultiva de los órganos de control externo, que analizaremos en segundo lugar.

En último objetivo que se le asigna a los órganos de control externo es el de determinar las responsabilidades generadas por la gestión económico-financiera, así como fijar indemnizaciones. Algunos órganos de control externo, además de la potestad fiscalizadora de la gestión económico-financiera del gasto público, tienen encomendada también el ejercicio de una función jurisdiccional. Esta función jurisdiccional solo la tienen algunos países, los más significativos en Europa, como Francia⁷⁴, España o Italia⁷⁵. Esta función se articula mediante el enjuiciamiento de las infracciones contables detectadas en el uso y manejo de los fondos públicos, pudiendo dar lugar a la exigencia de responsabilidades contables.

⁷² VALLÈS VIVES, F: *Control externo del gasto público. Configuración y garantía constitucional*, óp. cit., pág. 500-501.

⁷³ La Congressional Budget Office (<http://www.cbo.gov>) realiza informes previos de costes a cualquier iniciativa legislativa, permite la solicitud de informes a los Congresistas, realiza proyecciones financieras que publica en su página WEB.

⁷⁴ El Cour de discipline budgétaire et financière (CDBF) es responsable de la sanción de multas por infracciones del orden público no financiero (artículo L.313-1 y siguientes. Código de Jurisdicciones Financieras).

⁷⁵ La Constitución de la República Italiana, en su art. 103, después de un amplio debate en la Asamblea Constituyente (año 1947), mantuvo las funciones jurisdiccionales a la Corte dei conti.

3.1. La función fiscalizadora

Se define la actividad fiscalizadora que llevan a cabo los órganos de control externo como aquella función de control, ejercida de forma permanente y *a posteriori*, sobre la actividad administrativa, la composición económica y la gestión de los entes y órganos que conforman el sector público de un país. Esta actividad tiene como finalidad la verificación de la documentación contable relativa a la utilización de los fondos públicos, la búsqueda de una gestión pública rigurosa, así como la regularidad de la acción administrativa, que deberá atenerse a los principios de legalidad, eficacia, eficiencia y economía, convirtiéndose, de este modo, en una actuación profesionalizada, técnica, y proyectada sobre la actividad económico-financiera de la Administración Pública.⁷⁶

Nuestra jurisprudencia ha definido la función fiscalizadora en la STC 187/1988, de 17 de octubre, la que define la función fiscalizadora al afirmar que “la actividad fiscalizadora se centra en el examen y comprobación de la actividad económico-financiera del sector público desde el punto de vista de los principios de legalidad, eficiencia y economía (art. 9), y el resultado de la misma se recoge en los Informes o Memorias anuales que el Tribunal debe remitir a las Cortes Generales (art. 12.1), en los que propondrá las medidas a adoptar, en su caso, para la mejora de la gestión económico-financiera del sector público (art. 14) y hará constar cuantas infracciones, abusos o prácticas irregulares haya observado, con indicación de la responsabilidad en que, a su juicio, se hubiera incurrido y de las medidas para exigirla (art. 12.2)”.⁷⁷

De una forma muy resumida y concreta, la fiscalización consiste en la actividad de control sobre los actos de aplicación de la normativa presupuestaria y contable, así como de la gestión de los fondos dispuestos por los entes que integran el sector público.

⁷⁶ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C: “Función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas”, óp. cit., pág. 39-71.

⁷⁷ En el mismo sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de octubre de 1986 y de 16 de junio de 1988; y la de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 18 de abril de 1986.

Aunque la función fiscalizadora de los órganos de control externo se puede realizar a priori como a posteriori, en la actualidad muy pocos entes realizan fiscalizaciones a priori. Normalmente las fiscalizaciones se realizan sobre las cuentas aprobadas por los gestores de los respectivos entes fiscalizados y rendidas a los órganos de control externo.⁷⁸ Sólo con posterioridad a la ejecución presupuestaria se puede garantizar un control eficaz de evaluación de programas, que es, evidentemente, hacia donde apunta la tendencia en los objetivos de fiscalización de los órganos de control externo.

Los órganos de control externo pueden ejercitar un control previo sobre la actividad del ejecutivo, lo cual puede suponer la ventaja de limitar los perjuicios, al impedir que se produzcan, pero implican dos desventajas. En primer lugar, supone un trabajo excesivo para estas entidades y, en segundo lugar, se produce una dispersión de las responsabilidades, al ser más difícil poder reclamarlas al haber intervenido en el proceso de formación de las acciones del ejecutivo⁷⁹.

Salvo algunas excepciones, la fiscalización a *priori* es una competencia de los órganos de control interno. La actividad de los mismos debe ser supervisada por los órganos de control externo para comprobar la eficacia del control realizado a priori, condicionando la calidad del trabajo de fiscalización realizado por el control interno la amplitud de las actuaciones a realizar a posteriori.

La actividad de control tradicional era el de legalidad y regularidad, sin embargo la fiscalización también abarca controles orientados hacia la rentabilidad, utilidad, economicidad y eficiencia de las operaciones públicas, no refiriéndose solo a cada operación, sino a la actividad total de la

⁷⁸ En sentido contrario, en Italia, la *Corte dei Conti*, realiza, a la vez, un control, *a priori*, del gasto. En el artículo 100 de su Constitución se recoge la obligación de realizar controles previos a determinadas operaciones contables y pagos de altas cantidades dinerarias. Esto implica un acto de autorización del gasto.

⁷⁹ Ver el Artículo 2 de la Declaración de Lima INTOSAI

Administración, incluyendo su organización y los sistemas administrativos.⁸⁰ Aunque todos estos objetivos del control externo (legalidad, regularidad, racionalidad, eficacia, eficiencia y economía) tienen, originariamente, la misma importancia, es el propio órgano de control externo el responsable de determinar, en función de su potestad de autonomía funcional, y en cada caso en concreto, a cuál de ellos va a dar prioridad e intensidad en el ejercicio de la función fiscalizadora⁸¹.

Los factores que condujeron a la apertura del campo de visión de la función fiscalizadora para introducir mecanismos que permitieran el análisis de la oportunidad y racionalidad en el gasto, superando la visión tradicional de control de la regularidad y la legalidad financiera y contable, son complejos, pero entre ellos se encuentran hechos muy concretos.⁸²

Los ciudadanos están cada día más informados, y son más exigentes en la defensa de sus derechos, exigiendo mejores servicios públicos y de mayor calidad. Esta situación provoca mayores necesidades de transparencia pública, lo cual redundará en un mejor conocimiento de la actividad pública. Esta circunstancia conlleva paradójicamente, una desconfianza, del mismo público, hacia determinados programas e inversiones de la Administración pública, lo cual hace necesario profundizar en el análisis de las actividades del sector público, para que la propia Administración justifique la eficiencia de su actuación, como por exigencia de los ciudadanos que quieren conocer el destino de los impuestos, como las cualidades de los servicios prestados.

La existencia limitada de recursos públicos, unido a la resistencia de los ciudadanos a que se incrementen la presión fiscal, hace necesario un

⁸⁰ En este sentido se expresa el artículo 4.2 de la Declaración de Lima del INTOSAI, sobre las líneas básicas de la fiscalización.

⁸¹ El artículo 4.3 de la Declaración de Lima del INTOSAI, sobre las líneas básicas de la fiscalización dispone: “*Los objetivos del control a que tienen que aspirar las Entidades Fiscalizadoras Superiores, legalidad, regularidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones, tienen básicamente la misma importancia; no obstante, la Entidad Fiscalizadora Superior tiene la facultad de determinar, en cada caso concreto, a cuál de estos aspectos debe darse prioridad*”.

⁸² VALLÈS VIVES, F: *Control externo del gasto público. Configuración y garantía constitucional*, óp. cit., pág. 234.

concreción de los servicios públicos a prestar, así como un buen análisis de su eficiencia.

Sin embargo, aunque se considera conveniente que el Estado constitucional oriente su actividad fiscalizadora hacia el control de racionalidad en el gasto público⁸³, no puede olvidarse cuál es el objetivo originario que debe cumplir el control externo, el de asegurar el cumplimiento de la legalidad y regularidad financiera y contable de la actividad del sector público y que las cuentas públicas se presenten de forma fiel.

Por consiguiente, hasta que el control del cumplimiento de legalidad y regularidad no esté efectivamente consolidado en el funcionamiento de un Estado democrático, los órganos de control externo no pueden, ni deben poner su énfasis en los controles de oportunidad.

En último lugar, se debe destacar la importancia que tiene la relación entre los órganos de control interno y externo, para que la fiscalización alcance los objetivos asignados, por ello la Declaración de Lima propone una coordinación entre los órganos de control externo e interno. Aunque el ejercicio del control interno es una función que corresponde a la propia Administración, y actúa con independencia funcional y organizativa, se puede establecer una delimitación de funciones con los órganos de control externo, así como a la delegación de funciones y cooperación en las acciones de fiscalización entre ambos.

Para que el control externo pueda alcanzar sus objetivos y la función fiscalizadora pueda producir algún resultado satisfactorio, es necesario un control interno completo, competente y eficaz, lo cual, facilita en primer lugar, que la actividad del órgano de control externo se centre en mayor medida, en el examen de gestión operativa.⁸⁴ Y, en segundo lugar, permite reducir el desfase

⁸³ GARCÍA CRESPO, M.: “El control de la gestión pública por el Tribunal de Cuentas”, *óp. cit.*, pág. 91 a 109.

⁸⁴ DIAZ ZURRO, A.: “El control externo visto desde el control interno”, *Revista Española de Control Externo*, n° 12, 2002, pág. 89-112.

temporal existente entre la gestión de los recursos públicos y su posterior sanción política.⁸⁵

Un control interno eficaz y fiable, que efectúa con celeridad sus funciones, permite que se reduzca enormemente el plazo que, tanto el control externo como el control político, requieren para analizar los resultados de la gestión pública, puesto que los resultados presentados por el órgano de control externo van a gozar de presunción de veracidad. Además, si las actuaciones están coordinadas, se pueden evitar muchos errores y posibilidades de fraude contable. No sólo durante la gestión de los recursos públicos, sino también con posterioridad a ella, puesto que ello permite ahorrar muchos recursos al control externo que pueden ser destinados a realizar exámenes de racionalidad en el gasto, al evitar la realización de trabajos efectuados por el control interno⁸⁶.

Así, en aquellos países en donde el control interno no está consolidado, los organismos de control externo deben ocupar una gran parte de sus recursos personales y materiales para supervisar los estados financieros y los datos contables presentados por los responsables, ya que la debilidad del control interno puede provocar una mala confección de los mismos, así como la inclusión de hechos susceptibles de implicar perjuicios de los fondos públicos. Si el control interno es débil, las posibilidades de comisión de irregularidades y fraude contable en la gestión de los fondos públicos van a ser superiores, por lo que, puede llegar a condicionar las competencias que se atribuyan al órgano de control externo.

Sin embargo, en aquellos países en los que el control interno está perfectamente consolidado en la estructura orgánica y funcional del Estado, las principales funciones del control externo se centran en detectar las irregularidades operativas en la gestión y a proponer medidas y recomendaciones para una gestión más eficiente, puesto que la probabilidad

⁸⁵ CARRIL BERMÚDEZ, R.: "Relaciones interadministrativas entre órganos de control interno y externo", *óp. cit.*, pág. 49 a 52.

⁸⁶ VALLÈS VIVES, F: *Control externo del gasto público. Configuración y garantía constitucional*, *óp. cit.*, pág. 224-225.

de irregularidad contable es enormemente baja y por lo tanto, la dedicación del control externo a su examen, es también mucho menor.⁸⁷

Aunque ambos modelos de control tienen características y formas diferentes, no existen diferencias en los objetivos perseguidos. Por lo tanto, aun no habiendo una confluencia de ambos controles, las actuaciones de ambos pueden dar lugar a solapamiento y duplicidades, o lo que podría aun ser peor, que la aplicación de determinadas normas o preceptos pudiera estar sujeta a controversia o incertidumbre entre ambas formas de control. Estos problemas se solucionan a través de la colaboración ente las instituciones de control interno y externo, basándose esta en tres líneas básicas. El conocimiento mutuo de planes de control interno y programas de actuación del control externo, la utilización de los informes de control interno por parte del control externo y el desarrollo normativo y metodológico conjunto⁸⁸.

En definitiva, el control interno es la principal fuente de información de la gestión económico-financiera de los órganos de control externo, y los ordenamientos jurídicos no son ajenos a esta dependencia. Aunque ambos controles son (y deben ser) independientes entre sí, la coordinación de planes y la armonización de criterios entre los controles interno y externo es de una gran utilidad para ambos.

3.1.1. Delimitación de la actividad económico financiera del sector publico

Una vez delimitado el concepto de fiscalización, se deben analizar los elementos que la componen. De la definición del Tribunal Constitucional, la fiscalización consiste en el análisis de la actividad económico-financiera del sector público. En nuestro ordenamiento jurídico, para referirse al ámbito

⁸⁷ Sobre la orientación de la actividad fiscalizadora de los órganos de control externo hacia controles de gestión operativa ver NIETO DE ALBA, Ubaldo: “Control del sector público: perspectivas de futuro” en *Revista Española de Control Externo*, Enero de 1999, núm. 1; pág. 11 a 33.

⁸⁸ DIAZ ZURRO, A.: “El control externo visto desde el control interno”, óp. cit., pág. 89-112.

objetivo de la función fiscalizadora, se han utilizado diferentes términos. Así se refiere a “gestión económica” en el artículo 136 CE, o “actividad económico-financiera” del artículo 2.1 LOTCu.

El concepto la actividad económico financiera del sector público, se ha definido por tratadistas de la Hacienda Pública como PIGOU⁸⁹ como a “todo el proceso de ingresos y gastos precisados por la organización del Sector público”.

En nuestro país, SAINZ DE BUJANDA⁹⁰ definió la actividad financiera de una forma muy grafica, como las entradas y salidas de dinero de los organismos públicos.

Desde un punto de vista económico, la delimitación de la actividad del sector público la realiza STIGLITZ⁹¹ como una contraposición entre el sector público y el sector privado. El Estado debe intervenir únicamente en los campos en los que son más importantes los fallos del mercado y en los que existen pruebas de que su intervención supondrá una mejoría. Sin embargo la diferenciación entre instituciones públicas y privadas no es clara en muchas ocasiones, tomando como ejemplo de esta dificultad de acotación entre la actividad financiera pública y privada el de las empresas públicas que realizan actividades de carácter privado en un escenario de libre competencia con otras empresas. A partir de este punto delimita al sector público como aquel que se caracteriza porque las personas responsables de dirigir las instituciones son elegidas o nombradas por otra persona elegida, y en segundo lugar porque el Estado posee determinados derechos de coerción que no tienen las instituciones privadas.

Esta definición nos lleva a afrontar uno de los grandes problemas a los que se enfrenta el control de la actividad económico financiera en la actualidad

⁸⁹ PIGOU, A. C.: *La economía del bienestar*, Aguilar, Madrid, 1946, pág. 32..

⁹⁰ SAINZ DE BUJANDA, F: *Lecciones de Derecho Financiero*, op.cit., pág. 111.

⁹¹ STIGLITZ, J. E.: *La economía del sector público*. Ed. Antoni Bosch, S.A. 2000, Barcelona, pág. 18 y ss.

que viene derivado por la creación de distintas formulas organizativas en el ámbito del sector público, para la consecución de fines de intereses general, rigiéndose en mayor o menor medida por el derecho privado.

Este fenómeno se ha definido por la doctrina⁹² como “la huida del Derecho Administrativo, del Presupuesto y de los controles financieros”, analizando el problema que plantea “la huida” de determinadas entidades del Derecho Publico a partir del análisis del régimen jurídico de estas entidades.

Las entidades que tienen la condición de Administraciones Públicas según las leyes administrativas y que para las normas financieras son parte de la Hacienda Pública, y las entidades que pese a pertenecer al sector público, tienen la condición de entidad privada y realizan actividades privadas no suponen un problema, al tener bien definido su régimen jurídico de funcionamiento y control, salvo situaciones puntuales que puedan darse.

El problema se plantea en aquellas entidades que realizan funciones materialmente públicas y se financian con fondos públicos, pero prescinden de las exigencias del derecho Público.

En el ámbito del Derecho financiero no se plantea una huida total de los controles públicos, sino una atenuación de los mismos. Tomando como ejemplo a las empresas públicas, estas tienen personalidad jurídica privada y no están en el ámbito del Derecho Administrativo; sin embargo, sí que están sometidas al control financiero, aunque con menor grado de intensidad. Solo se producirá una separación total del derecho financiero y presupuestario en los procesos de privatización plena de actividades públicas.

Esta problemática resulta mucho más impactante cuando se analiza desde un punto de vista más práctico. AMENGUAL ANTICH⁹³ recoge la

⁹² PASCUAL GARCÍA, J.: “La huida del Derecho Administrativo, del Presupuesto y de los controles financieros por los nuevos entes del sector público”, *Presupuesto y Gasto Publico*, nº 60, 2010, IEF, pág. 109-128.

⁹³ AMENGUAL ANTICH, J.: El control de los entes instrumentales, *Auditoría Publica*, nº 49, 2009, pág. 51-62.

justificación que se ha dado para el crecimiento de los entes instrumentales en dos palabras: eficacia y agilidad. Una gestión eficaz y ágil exige flexibilidad jurídica, que no puede dar el Derecho Administrativo y si la ofrece el Derecho privado⁹⁴.

Con esta justificación se ha producido un incremento incontrolado de los entes públicos⁹⁵, rigiéndose muchos de ellos por el Derecho privado, según su cuantificación más del 50% de los entes autonómicos.

Planteada la problemática sobre que podemos entender por actividad económico financiera del sector público, hemos de plantear alguna fórmula para poder distinguir de forma más clara que actividades realiza el sector publico en el ámbito de sus competencias, y por consiguiente deben regirse por el Derecho Público, de aquellas otras actividades de carácter privado que puedan realizar cualquier ente, pero que esté sujeta a la normativa privada.

Para establecer esta frontera, partimos de las características que el servicio público debe contener. SOSA WAGNER⁹⁶ trata la crisis del concepto de servicio público, derivado de la multiplicación de organizaciones instrumentales y los peligros que esta situación conlleva. De la idea tradicional

⁹⁴ La justificación de una gestión eficaz y flexible ha sido rebatida de forma empírica en el artículo de los profesores PRADO LORENZO, MARTIN JIMENEZ Y GARCÍA SANCHEZ, en el artículo “El proceso de corporatización en España: evolución y factores explicativos” publicada en *Auditoría Publica* nº 47 del 2009, pág. 63-70, en el que analiza si dicho proceso se debe a un intento de mejora de la gestión de los servicios públicos o a un intento de evitar las limitaciones presupuestarias que se imponen a los organismo públicos, concluyendo “a la vista de los resultados del análisis y de las características de las variables de partida, se puede concluir el proceso de corporatización que ha experimentado la administración pública española en los últimos años no está justificado estadísticamente en ningún caso por la búsqueda de la mejora en la gestión pública. Su causa parece estar más vinculada, al menos a nivel autonómico, por el intento de los dirigentes políticos de eludir las limitaciones al endeudamiento de las administraciones públicas establecidas por la Unión Europea, buscando la obtención de beneficios políticos oportunistas”.

⁹⁵ El Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas ha efectuado la actualización del Inventario de Entes del Sector Público Estatal (INVESPE), que está constituido por todos los componentes del Sector Público Estatal relacionados en el artículo 2 de la Ley 47/2003, General Presupuestaria (LGP), a excepción de la Administración General del Estado cuantificando 479 entes en 2011.

El Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, junto con las Comunidades Autónomas, ha publicado la información del inventario de entes dependientes de las Comunidades Autónomas, con 2.326 entes a 1 de enero de 2012.

La Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, a partir de información facilitada por las entidades locales ha cuantificado 16.315 entes locales a fecha 1 de enero de 2011.

⁹⁶ SOSA WAGNER, F.: *La gestión de los servicios públicos locales*. Thomson-Civitas, 2008, pág. 57 y ss.

de servicio público se mantiene la necesidad de cuidado y atención de determinadas necesidades colectivas.

A esta idea se añaden en la nueva concepción del servicio público puede ser prestado tanto por la Administración o por el tradicional concesionario, como por agentes privados actuando en mercados básicamente liberalizados.

Junto a estas características, el servicio público está condicionado por la presencia de una Administración pública, que adopta nuevas formas pero que reglamenta, controla, inspecciona, impone nuevas obligaciones, todo ello con el objeto de asegurar la universalidad y la accesibilidad a las prestaciones.

Acorde con este concepto de actividad económica pública vinculada al servicio público, podemos acudir a la normativa europea, en concreto al SEC 95⁹⁷, el cual delimita institucionalmente el sector Administraciones públicas y el sector sociedades no financieras, atiende a la realidad económica del ente en cuestión, sin que su clasificación como tal quede prejuzgada por la forma jurídica que adopte.

El SEC 95 define el sector Administraciones públicas como aquél que incluye a todas las unidades institucionales que son otros productores no de mercado cuya producción se destina al consumo individual o colectivo, que se financian principalmente mediante pagos obligatorios efectuados por unidades pertenecientes a otros sectores, o que efectúan operaciones de redistribución de la renta y la riqueza nacional.

Como conclusión de este punto, si el objetivo de la actividad fiscalizadora es el análisis de la actividad económico-financiera del sector público, debe redefinirse el concepto de actividad económica pública de forma que comprenda cualquier actividad de carácter económica que se realice en

⁹⁷ El sistema de cuentas adoptado en la Unión Europea es el denominado Sistema Europeo de Cuentas SEC-95. Reglamento (CE) n.º 2223/96 del Consejo, de 25 de junio 1996, relativo al Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Comunidad.

atención de intereses públicos, independientemente de la forma jurídica del ente que preste estos servicios.

3.1.2. Principios de la función fiscalizadora: los principios de legalidad, eficiencia y economía.

La actividad fiscalizadora se ha definido como la revisión de la actividad económico financiera pública atendiendo a los principios de legalidad, eficiencia y economía. Por consiguiente debemos analizar sobre qué aspectos de estos principios debe actuar el controlador, así como las limitaciones reales a las que se enfrenta el sujeto controlador para poder llevar a cabo su función.

a) Principio de legalidad

En primer criterio para analizar es el principio de legalidad. Puede decirse que el control de legalidad constituye uno de pilares fundamentales de la función fiscalizadora⁹⁸.

Cualquier acto que realice una Administración debe estar sujeto al bloque de legalidad⁹⁹. Es la legalidad la que habilita a la Administración para la realización de cualquier acto que le permita alcanzar sus fines¹⁰⁰.

A la actividad financiera le es aplicable el principio de legalidad, pues aunque es una actividad especial dentro de la actividad administrativa, no por ello queda exceptuada de los postulados de la misma¹⁰¹.

Sin embargo, la vertiente del gasto presenta características particulares

⁹⁸ NAVAS VÁZQUEZ, R: *Manual del control externo*, Civitas Thomson Reuters, 2009, pág. 31.

⁹⁹ Art. 53.2 LEY 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común; “*El contenido de los actos se ajustará a lo dispuesto por el ordenamiento jurídico y será determinado y adecuado a los fines de aquéllos*”.

¹⁰⁰ Art. 53.1 LRJ-PAC; “*Los actos administrativos que dicten las Administraciones Públicas, bien de oficio o a instancia del interesado. se producirán por el órgano competente ajustándose al procedimiento establecido*”.

¹⁰¹ BOHOYO CASTAÑAR, F: *El principio de legalidad financiera, como presupuesto de validez de un acto administrativo*, IEF, 1986, pág. 67.

derivadas de la institución del presupuesto y del gasto público en la normativa. En la actividad financiera, la legalidad de la actividad administrativa no solamente debe obedecer a la legalidad formal, sino que ese mismo acto administrativo debe atender al principio de legalidad presupuestaria material, pues en caso contrario carecería de eficacia o sería inválido¹⁰².

Por consiguiente, el control de legalidad debe tener en cuenta el conjunto de las normas que regulan la gestión presupuestaria y contable, cuyo cumplimiento debe ser el primer análisis a realizar en el proceso de fiscalización. Pero, por otra parte, no debe olvidarse el carácter meramente instrumental de la normativa presupuestaria y contable, cuya aplicación depende del cumplimiento de otras normas de carácter más sustancial. Por lo tanto la fiscalización de regularidad supone entrar en el análisis de otras normas. En palabras de NAVAS VÁZQUEZ, “todo el ordenamiento jurídico en su conjunto es casi inexorablemente guía y criterio de contraste de una buena parte de la actividad fiscalizadora”¹⁰³.

En consecuencia, los problemas a la aplicación de este principio los encontramos en la gran complejidad que ha alcanzado el ordenamiento jurídico, y en especial en el ámbito público. Este incremento ha supuesto un incremento correlativo de los contrastes que deben realizarse sobre la actividad de la Administración. No solo en el ámbito de la legislación presupuestaria y contable, o de materias que tradicionalmente afectaban a la actividad pública, como normativa tributaria, contratación o personal, sino que se han añadido otros sectores del ordenamiento jurídico como la regulación del urbanismo, medio ambiente, subvenciones.

Con referencia al alcance del control de legalidad que le corresponde a los Órganos de Control Externo, el control de legalidad debe estar al servicio de las fiscalizaciones y analizar globalmente la adecuación de la actividad económico-financiera de los entes al ordenamiento jurídico. El control de

¹⁰² VILLAR PALASI, J. L.: “La dinámica del principio de legalidad presupuestaria”, *Revista de Administración Pública*, nº 49, 1966, pág. 9-38.

¹⁰³ NAVAS VÁZQUEZ, R: *Manual del control externo*, óp. cit, pág. 32.

legalidad está limitado al ámbito hacendístico, a la función de control financiero y dirigirse a la detección de incumplimientos legales que puedan tener materialidad o producir contingencias que afecten a las cuentas y a la gestión de los fondos públicos. En consecuencia no deben intentar realizar un enjuiciamiento de los actos administrativos, ya que esta sería una función de los Tribunales de Justicia¹⁰⁴.

La doctrina ha puesto de manifiesto la característica de que la función fiscalizadora tiene un contenido mucho más amplio que el control de legalidad de las actuaciones económicas, financiera y contables efectuadas¹⁰⁵. Así se ha superado la visión de una fiscalización clásica basada en un control público de legalidad y de regularidad contable, para considerar el control financiero¹⁰⁶.

b) Principios de eficiencia y economía.

El principio de economía es el segundo principio que debe atenderse en la fiscalización de la actividad económico-financiera del sector Público. Este principio señala que la gestión pública debe atenerse a formulas de minoración de costes, especialmente en la obtención de bienes y servicios, de forma que se obtengan las cantidades y calidades que permitan la consecución de los fines públicos, pero al menor coste posible.

El principio de eficacia se configura como aquellas acciones que realiza el órgano de control externo con el objetivo de cuantificar el grado de cumplimiento de los objetivos propuestos; las causas de su incumplimiento, así como las medidas y recomendaciones que considere más adecuadas para alcanzar, en el futuro tales fines u objetivos.

La consecución de los objetivos, unida a la consecución de estos objetivos al menor coste posible, determina la eficiencia, que es el tercer

¹⁰⁴ ORDOQUI URDACI, L.: “El alcance de las funciones fiscalizadoras y el control de legalidad de los OCEX”, *Auditoría Pública*, 1999, pág. 65-69.

¹⁰⁵ MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de derecho financiero y tributario*, óp. cit., pág. 611

¹⁰⁶ ALBI IBÁÑEZ, E: “Acerca del Control Público”, óp. cit., pág. 3.

criterio al que debe atenerse la fiscalización.

Aunque algún sector de la doctrina ha afirmado que el principio de eficiencia no puede separarse del de economía, en la medida que entienden que estamos ante un mismo criterio, esto es, aquel que se centra en la utilización de los recursos, de tal forma que se obtenga la maximización de resultados con el mínimo coste, se entiende que ambos términos son perfectamente diferenciables en la medida en que tienen atribuidos misiones y objetivos distintos.¹⁰⁷

La gestión eficiente implica que se produce una relación óptima entre los recursos y los resultados y efectos obtenidos. Estando este concepto íntimamente unido al concepto de productividad.

Estos principios están unidos a nuevas formulas de gestión administrativa y presupuestaria, así como con la aplicación de procedimientos de control más modernos. Además, los principios de eficiencia y economía, junto con el criterio de equidad, han constituido las herramientas que han permitido valorar la racionalidad en la asignación de recursos e ingresos¹⁰⁸.

Ambos principios se han recogido en el artículo 31.2 de la Constitución según el cual “el gasto publico realizara una asignación equitativa de los recursos públicos, y su ejecución y programación responderán a los criterios de eficiencia y economía”.

Desde un punto de vista económico la eficiencia la asociaríamos a la maximización de los resultados. Sin embargo la consecución de los objetivos no se relaciona con la deseabilidad de estos. Por ello además de eficiencia y economía, se le pide equidad, pues se exige que la distribución de la utilidad

¹⁰⁷ ORON MORATAL, G.: *La configuración constitucional del gasto público*. Ed. Tecnos. Madrid, 1995, pág. 51 a 54.

¹⁰⁸ STIGLITZ, J. E.: *La economía del sector público*. óp. cit. Pág. 111; ALBI IBAÑEZ, E., GONZALEZ-PARAMO, JM, ZUBIRI, I, *Economía pública I*, 3ª ed., 2009, Editorial Ariel, Barcelona, pág. 5.

entre los individuos sea razonablemente justa¹⁰⁹.

La noción económica de equidad alude a la justicia distributiva necesaria para favorecer la igualdad material¹¹⁰. En consecuencia, se relaciona con valores superiores de justicia e igualdad, por lo que su asunción es consustancial al Derecho. Por consiguiente, el problema de la equidad no se plantea ya que la Administración está dirigida a los fines marcados por el Derecho del Estado social (art 9.2 y 103.1 CE) atendiendo a los principios superiores de justicia y igualdad, que nos lleva a la concepción económica de la equidad. Sin embargo con el principio de eficiencia no ocurre lo mismo. Así, la traslación de este criterio al ordenamiento jurídico español es más novedoso y difícil¹¹¹.

Pese a esta novedad, la eficiencia se ha incorporado a la Constitución, como principio que rige el funcionamiento de los poderes públicos en general (eficiencia, art. 32.2 CE) y de las Administraciones públicas en particular (eficacia, art 103.1 CE), integrando principios de oportunidad dentro del canon de legalidad al que deben estar sometidos los poderes públicos. También se ha incorporado la noción de eficiencia en otros cuerpos legales, como la Ley General Presupuestaria o la Ley de Economía sostenible, así como por todas las normas reguladoras de las principales formas de gasto público, Ley de Contratos del Sector Público, Ley de Subvenciones.

A partir de este punto debemos plantearnos las relaciones de los principios de eficacia y eficiencia, sobre todo al considerarse como único criterio a efectos de fiscalizar el criterio de eficiencia.

La economía política suele prescindir de la noción de eficacia y centrarse en la eficiencia. Para poder valorar cualquier política pública nos debemos centrar en que los objetivos a alcanzar sean los máximos que se puedan

¹⁰⁹ KRUGMAN, P Y WELLS, R: *Introducción a la economía. Microeconomía*, 2006, Reverte, Barcelona, pág. 325-326.

¹¹⁰ STIGLITZ, J. E.: *La economía del sector público*. op cit. Pág. 111-112

¹¹¹ VAQUER CABALLERIA, M.: “El criterio de la eficiencia en el derecho administrativo”, *Revista de Administración Pública*, núm. 186, 2011, Madrid, pág. 91-135.

alcanzar con los recursos asignados a estos objetivos, y como condición necesaria para alcanzar este objetivo de eficiencia es que las actuaciones se hayan realizado de una forma eficaz¹¹².

Como principio jurídico, la eficacia es un principio de optimización, considerando la eficiencia como un criterio para dicha optimización. No en vano la CE y la LRJPAC califican a la eficacia como un criterio y a la eficiencia como un principio.

Según VAQUER CABALLERIA, “las nociones de eficacia y eficiencia en la Administración son diferentes pero inescindibles: la eficiencia en la ineficacia carece de sentido y la eficiencia global pasa necesariamente por la eficacia¹¹³”.

Teniendo en cuenta las definiciones de estos principios, los cuales están asociados a nuevas formas de gestión pública, así como a la aplicación de controles de carácter mucho más ambicioso, debemos analizar los siguientes dos aspectos que constituyen los condicionantes prácticos para poder realizar un análisis de la aplicación y efectividad de estos principios en la actividad pública.

En primer lugar, el soporte básico para el seguimiento de estos principios lo constituye la contabilidad, en la medida en que la contabilidad es concebida como un sistema de información.

La información financiera pública que se deriva de la contabilidad ha de proporcionar información relevante para atender las dos grandes finalidades, la toma de decisiones y la rendición de cuentas.

Para adoptar adecuadamente las decisiones, será necesario poder

¹¹² ALBI IBAÑEZ, E., GONZALEZ-PARAMO, J.M., ZUBIRI, I.: *Economía pública I*, 3ª ed., óp. cit., pág. 92-94

¹¹³ VAQUER CABALLERIA, M.: “El criterio de la eficiencia en el derecho administrativo”, óp. cit., pág. 103

evaluar el cumplimiento del presupuesto y de la legalidad económico-financiera, y la adecuación de la misma al cumplimiento de las obligaciones¹¹⁴.

En cuanto a la rendición de cuentas, los cuentandantes deberán ofrecer cuantas justificaciones resulten necesarias acerca de la actividad financiera desarrollada y la gestión de los recursos confiados a esa gestión. Este objetivo se cumplirá a través de la elaboración de informes financieros sobre los resultados, que permitan valorar la gestión financiera de los gobiernos y la rendición de cuentas.

La configuración actual de la contabilidad pública contrasta claramente con la concepción tradicional. La contabilidad pública se había visto muy condicionada por el peso de la legalidad, que había supuesto una acotación al ámbito de actuación de las entidades públicas. Así los estados financieros de estas entidades siempre han estado condicionados por requisitos estatutarios o legales en relación con su contenido, frecuencia y naturaleza. Además, el peso de los datos presupuestarios en la contabilidad pública determinaba una gran rigidez de la misma, sin olvidar uno de los grandes objetivos de la contabilidad pública tradicional, que estaba dirigida de forma prioritaria al control de legalidad. Esto se tradujo en una práctica subordinación de la contabilidad pública a la rendición de cuentas.

Esta situación se modificó sustancialmente ante la importancia cuantitativa de las operaciones llevadas a cabo por el Sector Público, la complejidad cualitativa que habían alcanzado sus operaciones y la diversidad organizativa del mismo. Estas circunstancias provocaron una profunda reforma de la contabilidad pública que se empezó a producir a mediados de los años setenta en la práctica totalidad de los países desarrollados¹¹⁵.

Este proceso se inicio en nuestro país con la Ley General

¹¹⁴ MONTESINOS JULVE, V.: “Análisis de la información contable pública”. *Revista Española de financiación y Contabilidad*, nº 76, 1993 pág. 683-722

¹¹⁵ VELA BARGUES, J.M., *Concepto y principios de Contabilidad Pública*, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1992, pág. 357-359.

Presupuestaria de 1977, que supuso el reconocimiento de la necesidad de una normalización contable. Esta normalización se inició con la aprobación del primer Plan General de contabilidad Pública (Orden Ministerial de 14/10/1981) aplicable de forma provisional al subsector público Estado y a los Organismos Públicos de carácter administrativo. A partir de la Resolución de la IGAE de 11/11/1983 se aprobó el Plan de contabilidad Pública, extensible a todo el sector público.

Dentro de los objetivos de esta nueva contabilidad pública se incluyeron los de determinar los resultados analíticos, poniendo de manifiesto el coste y rendimiento de los servicios públicos y posibilitar el ejercicio de los controles de legalidad, financiero y de eficacia (art. 3.2 del R.D. 324/1986, de 10 de diciembre).

3.1.3. Objetivos e indicadores de la función fiscalizadora.

A) Objetivos de una Administración.

Una vez definidos los principios básicos a los que debe someterse la gestión pública (eficiencia, economía y eficacia), se hace preciso definir los objetivos de una organización, cuyo análisis permitirá evaluar la gestión pública realizada, y determinar el grado de cumplimiento de estos principios.

Los objetivos de una organización “son el conjunto de efectos deseados que se pretende alcanzar como consecuencia de la actividad directa o indirecta de dicha organización”¹¹⁶.

Como el presupuesto es el que delimita la actuación de la Administración, la consecución de estos principios debe asociarse en primer lugar a los correspondientes programas. Para poder determinar la consecución de estos principios se hace imprescindible poderlos contrastar con el propio

¹¹⁶ IGAE (2007): Los Indicadores de gestión en el ámbito del Sector Público. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

diseño y programación presupuestaria. Al gestor se le impone la obligación de alcanzar unos objetivos definidos en los programas presupuestarios con la limitación de un techo de gasto.

Las Administraciones Públicas tienen marcados sus objetivos por sus correspondientes presupuestos. En este sentido, la Ley General Presupuestaria de 2003 ya orientó su marco de actuación hacia la presupuestación por objetivos. Pero estos objetivos pueden plasmarse en una cifra determinada, de forma que el objetivo queda bien especificado y con un límite cuantitativo; o bien constituir una proposición más o menos genérica, recogiendo un objetivo genérico y abierto, al que deben ajustarse las organizaciones. Tampoco se definen de forma clara los objetivos y sub-objetivos derivados de estos, ni se pondera la importancia del cumplimiento de los mismos.

Por lo tanto debe tenerse en cuenta que “los programas presupuestarios adolecen de lo que podríamos denominar heterogeneidad en su concreción y falta de ponderabilidad en sus manifestaciones concretas”¹¹⁷.

B) Indicadores de gestión.

Para medir el cumplimiento de los objetivos se utilizan los llamados indicadores de gestión, los cuales miden, o deben medir el cumplimiento de los objetivos presupuestarios, formando una matriz de datos sobre la cual los diferentes responsables obtengan conclusiones. Según JIMÉNEZ, podemos definir un indicador como aquella magnitud física o financiera que permite apreciar el grado de consecución de los objetivos planteados (eficacia), de utilización de los recursos (eficiencia) y de satisfacción de las demandas públicas planteadas por los ciudadanos (efectividad)”¹¹⁸.

¹¹⁷ ORTIGOSA LOPEZ, R. y RODRÍGUEZ PLAZA, S.: “Indicadores de gestión en el ámbito de las Administraciones Públicas”, *Revista Española de control Externo*, nº 40, 2012, pág. 11-46.

¹¹⁸ JIMÉNEZ, J.R. (1987): “Objetivos y Metodología de un Sistema de Indicadores”, incluido en *Seminarios*, Tribunal de Cuentas 1986. Madrid. pág. 196.

Las Administraciones Públicas han incrementado la necesidad de evaluación en aras a un mayor control y transparencia. Para alcanzar este objetivo es necesaria la implantación de indicadores de gestión para el desarrollo del control. Tanto el control interno, como el externo para poder efectuar valoraciones de las prestaciones públicas y resaltar las deficiencias de la gestión¹¹⁹.

En el proceso de control de la gestión de una Administración es necesario desarrollar un sistema de indicadores¹²⁰ que permita valorar los resultados de la gestión pública, definiendo el documento de la IGAE enunciado anteriormente tres tipos de indicadores.

a) Indicadores de eficacia

La eficacia implica el cumplimiento de los objetivos por una organización en un tiempo determinado. Por consiguiente, los indicadores de eficacia se referirán a mediciones físicas en las que se compararan los resultados obtenidos con los objetivos previstos por la organización.

En la Administración, los objetivos se plasman, como ya se ha comentado, en sus correspondientes presupuestos. Pero la concreción de los programas presupuestarios hace que el establecimiento de indicadores de eficacia resulte muy complejo. La medida del desempeño en el sector público es una tarea mucho más difícil que en el sector privado, ya que los objetivos de los gobiernos de mejorar la vida de sus ciudadanos es muy compleja y así existen muchas ambigüedades en los programas que gestionan los gestores¹²¹.

¹¹⁹ LOPEZ HERNANDEZ, A. Y ORTIZ RODRÍGUEZ, D.: “Los indicadores de gestión y el control de eficiencia del sector público”, *Revista Española de Control Externo*, 2004, pág. 189-217

¹²⁰ La LGP en sus artículos 29.6 y 69.4 establece la necesidad de consecución de los objetivos fijados, así como la determinación de indicadores de gestión. La IGAE realizó en el 2007 un documento sobre indicadores públicos, la Asociación Española de Contabilidad y Auditoría elaboró un documento relativo a indicadores de gestión para las entidades públicas, Documento nº 16 en el año 2000

¹²¹ GUINART I SOLÀ, J.M.: “Indicadores de gestión para las entidades públicas”, VIII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Panamá, 2003, pág. 4.

Según ORTIGOSA, “la condición básica para poder operar con indicadores de eficacia pasa por disponer de un mapa de actividades de la organización con un grado de desarrollo suficiente para poder considerar homogéneos los datos a estudiar”¹²²

b) Indicadores de eficiencia

Los indicadores de eficiencia son aquellos que relacionan el coste de producción con la producción obtenida. La IGAE en el documento de 2007 refleja que el indicador de eficiencia es un término relativo, porque una organización se considerará eficiente si ha conseguido alcanzar sus objetivos minimizando los costes, pero este valor se medirá siempre en comparación con otras organizaciones, o periodos.

Los problemas para delimitar estos indicadores se encuentra en la definición que haga el presupuesto del conjunto de posibilidades de producción en cuanto a costes y resultados. Sin embargo la elaboración del presupuesto se fundamenta en criterios financieros, constituyendo un límite cuantitativo a los gastos.

Al no reflejarse en los presupuestos cuál debería ser el coste menor para la obtención de resultados, se debe partir para definir estos indicadores de un cálculo de costes estándar para la producción definida.

Sin embargo estos costes estándar son de muy difícil cálculo desde una organización externa, recurriéndose de forma habitual a indicadores de eficiencia basados en series cronológicas, aunque la repetición de una serie de datos a los largo del tiempo no implica la adecuación de las actividades analizadas.

¹²² ORTIGOSA LOPEZ, R. y RODRÍGUEZ PLAZA, S.: “Indicadores de gestión en el ámbito de las Administraciones Públicas”, *óp. cit.*, pág. 26

c) Indicador de economía

Los indicadores de economía pretenden expresar la adquisición racional de los factores de producción. Su objetivo es detectar si estos se han adquirido al menor coste posible, y en cantidad y calidad necesaria.

La dificultad para determinar estos indicadores en la Administración Pública radica en la gran heterogeneidad de la misma, debiendo descender al análisis de las particularidades de cada organización analizada.

Resulta necesario para poder determinar de forma correcta los indicadores de economía de una organización, la definición previa de las necesidades para evitar problemas de deseconomías¹²³. Así se hace preciso un análisis de qué objetivos se pretenden conseguir por la organización y un estudio de qué necesidades de recursos hacen falta para la obtención de estos objetivos, realizado de forma previa a la ejecución de las actividades, para poder definir aquellos indicadores que nos den una información fiable del cumplimiento del requisito de economía.

Una vez definidos los programas presupuestarios debemos plantearnos que requerimientos son necesarios para que los indicadores sean útiles. Así, el segundo elemento necesario para determinar su cumplimiento es el análisis de los datos. La Administración pública debe generar información útil, contrastable, transparente y comparable que permita conocer dónde, y en qué se gastan los recursos públicos. En este sentido, si se quiere contar con un correcto proceso de presupuestación por objetivos, es condición necesaria la implantación de un sistema de contabilidad analítica¹²⁴. Para poder obtener esta información es imprescindible que cualquier Administración disponga de

¹²³ TORRES PRADAS, L.: “Indicadores de gestión para la Entidades Públicas”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 1991, pág. 535-558

¹²⁴ ORTIGOSA LOPEZ, R. y RODRÍGUEZ PLAZA, S.: “Indicadores de gestión en el ámbito de las Administraciones Públicas”, *óp. cit.*, pág. 11-46

un sistema de cálculo de costes¹²⁵.

El proceso para la implantación de un sistema de costes en la administración española empezó a tomar forma a partir del proyecto CANOA impulsado por la IGAE¹²⁶, sin embargo es en la actualidad, propiciado por la difícil situación económica en la que se encuentran las Administraciones, el momento en el que todos los desarrollos normativos en relación con la gestión pública hacen especial hincapié en la determinación del coste de los servicios públicos.

Como conclusión de este apartado, los controles de legalidad y financieros están perfectamente definidos en su finalidad y respecto a sus métodos. Sin embargo los controles de eficacia, eficiencia y economía precisan de una definición de sus métodos y procedimientos, no pudiendo ser aplicados de forma general los métodos de control aplicables en las organizaciones privadas, ya que los objetivos de éstas distan mucho de ser similares a los objetivos de una organización pública.

Pero dado que la eficacia, eficiencia y economía en la actividad económico-financiera de la Administración Pública son principios recogidos en nuestra norma básica, son muchos los autores que han intentado definir los instrumentos idóneos para poder medirla, tanto para uso de los gestores públicos como para controlar su actividad.

Pero tras su análisis, se pone de manifiesto una de las críticas más importantes que realizan diversos autores sobre las limitaciones al control externo, y es la deficiente definición y elaboración de programas presupuestarios, que no recogen los objetivos previstos y los indicadores que permitan valorar la eficacia de estos programas.

¹²⁵ CARRASCO DÍAZ, D. y BUENDÍA CARRILLO, D.: “La normalización de la contabilidad de costes en la administración local”, *Auditoría Pública*, nº 59, 2013, pág. 101-115.

¹²⁶ IGAE (1994): *Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas*. El Proyecto CANOA. Madrid.

Estas limitaciones implican que el análisis de los principios de economía y eficiencia que deben realizar los órganos de control externo queden condicionados por los análisis previos que realicen las organizaciones referentes a los objetivos que pretenden alcanzar y los recursos necesarios.

También se suman a estos inconvenientes, la imposibilidad de obtener datos reales sobre los costes de los servicios prestados por las Administraciones, así como la no homogeneidad de esta información.

3.1.4. Fiscalización y auditoría

El concepto de fiscalización aparece muy vinculado al de auditoría. Así, en el ámbito internacional, y especialmente en el anglosajón¹²⁷, no se distingue entre auditoría y fiscalización, utilizándose el concepto auditoría tanto para las funciones de control y supervisión de la contabilidad en el ámbito privado, como en el ámbito público.

En España, los conceptos de auditoría y fiscalización, se utilizan en algunas ocasiones como sinónimos, así en algunas ocasiones la doctrina ha afirmado que los términos fiscalización y auditoría son similares¹²⁸. Sin embargo esta postura no es defendida de forma unánime, ya que otros autores defienden que el concepto de fiscalización es más amplio que el de auditoría, así los objetivos de control que se intentan alcanzar con la fiscalización son muchos más ambiciosos que los objetivos de la auditoría financiera o auditoría de cuentas. Consideran que la auditoría es una técnica al servicio de la fiscalización, y por consiguiente se puede aplicar de forma parcial en los

¹²⁷ En el mundo anglosajón no existen dos términos distintos, por lo cual el concepto “audit” se utiliza como integrador de ambas definiciones, y también en el ámbito internacional, representado por la INTOSAI, en donde en las Normas de Procedimientos en la Fiscalización (ISSAI 300) se afirma que las normas de fiscalización están en conexión con las normas generales de auditoría, así como las normas de elaboración de los informes, que se rigen por los aspectos comunicativos de los informes de auditoría. Esta norma forma parte de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), que pueden consultarse en la página Web www.issai.org.

¹²⁸ URIAS VALIENTE, J.: “Auditoría y fiscalización en el Tribunal de Cuentas. Especial referencia a las sociedades estatales”, en *Seminarios 1984*, Tribunal de Cuentas, Madrid, 1985, pág. 447.

procedimientos de fiscalización¹²⁹.

Para poder analizar estas dos posiciones deberemos partir del concepto de auditoría. Empezaremos definiendo la auditoría como el examen sistemático de los estados financieros, registros y operaciones con la finalidad de determinar si están de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, con las políticas establecidas y con cualquier otro tipo de exigencia legal o voluntariamente adoptada.

La auditoría tiene por objeto averiguar la exactitud, integridad y autenticidad de los estados financieros, expedientes y demás documentos de carácter administrativo contable presentado por la dirección, así como sugerir las mejoras administrativo-contable que procedan¹³⁰.

A partir de esta definición vamos a considerar en primer lugar a aquellos autores que opinan que existe una diferencia entre la auditoría y la fiscalización, los cuales establecen esta diferenciación partiendo de la Ley de Funcionamiento del TCu que contempla la posibilidad de “utilizar técnicas de auditoría que resulten idóneas a la fiscalización pretendida”¹³¹. De la lectura literal del artículo se desprende que el Tribunal está habilitado para utilizar técnicas de auditoría en su función fiscalizadora, pero no está obligado a ello. Del mismo artículo también se desprende que la elección de técnica de auditoría para realizar la fiscalización queda condicionada a que estas técnicas sean las idóneas para la realización de dicha fiscalización. Esto es, pueden existir procedimientos de fiscalización que se realicen con procedimientos distintos a la auditoría, y otros de conformidad con las técnicas de auditoría. Fiscalización y auditoría son, pues, dos términos distintos¹³².

Otra diferencia importante entre ambos conceptos, se centra en su

¹²⁹ MELIAN HERNANDEZ, J.A.: “Relaciones y diferencias entre fiscalización y auditoría. Razones para una reforma de las normas de auditoría del sector público”, Auditoría Pública, nº 39, 2006, pág. 33-40.

¹³⁰ MADARIGA GOROCICA, J.M.: *Manual práctico de auditoría*, Ediciones Deusto, 2000, pág. 13.

¹³¹ Art. 27.3 de la Ley 7/88, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas

¹³² GARCÍA VÁZQUEZ, J: “La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas y los procedimientos de auditoría” en *Seminarios 1984*. Tribunal de Cuentas. Madrid, 1985; pág. 462

diferente contenido y finalidad. El control de legalidad es mucho más estricto en el sector público que en el privado, en el que éste se limita a la verificación de la adecuación de los estados financieros a las normas o planes contables. Del mismo modo, en el control de racionalidad en el gasto, esto es, el control de eficacia, eficiencia y economía, la finalidad de ambos conceptos es distinta, pues los parámetros en los que se sitúa el control de auditoría del gasto obedecen fundamentalmente a los servicios prestados y a la calidad de los mismos, mientras que en el sector público, los parámetros de control se han regido, tradicionalmente por la cuenta de resultados¹³³. Así, fiscalización puede definirse como aquél término utilizado en el control de la gestión económico-financiera y contable del gasto público, mientras que el concepto de auditoría se utiliza para referirse al control de la actividad económica del sector privado.

En una línea diferente, la similitud entre auditoría y fiscalización se entiende profundizando en la definición de auditoría. Así, ALEJANDRO MARTÍNEZ entiende que “auditar es, en esencia, revisar la gestión económica de un organismo o empresa, básicamente desde su contabilidad, para opinar sobre su corrección. Pero es un error considerar que cualquier actuación revisora es auditoría. Para que así se pueda calificar deben seguirse determinados criterios y métodos de los que los más importantes, además de los manuales de procedimiento, son los incluidos en las Normas de auditoría emitidas por los órganos competentes en cada país y en los respectivos ámbitos, privado-público, interno-externo”¹³⁴.

Siguiendo esta idea, la tendencia de los órganos fiscalizadores en España ha sido la de emitir Normas de Auditoría, como complemento a la regulación de sus procedimientos establecida en su respectiva legislación¹³⁵.

¹³³ LOZANO MIRALLES, J.: “Control, auditoría y fiscalización”; *Auditoría Pública*, 1995, pág. 80-85.

¹³⁴ MELIÁN HERNÁNDEZ, J.A.: “Relaciones y diferencias entre fiscalización y auditoría. Razones para una reforma de las normas de auditoría del sector público”. *óp. cit.*, pág. 33-40.

¹³⁵ En el ámbito de la Administración del Estado, el 14 de febrero de 1997, el Interventor General aprobó las Normas de Auditoría del Sector Público. Estas normas supusieron la adaptación y actualización de las anteriores, aprobadas en 1983.

En consecuencia, se asimila la fiscalización a la auditoría, sobre la base de diferenciar la auditoría del sector público de la auditoría del sector privado.

Las diferencias entre la fiscalización (interpretada como auditoría del sector público) y la auditoría del sector privado se refieren tanto al sujeto que efectúa el control, que en el caso de la fiscalización es siempre un órgano institucional (TCu y OCEX Autonómicos), como al ámbito subjetivo del control, es decir, al sector sobre el que se ejerce el mismo, como al propio ámbito objetivo, al contenido del control.

Analizando en primer lugar el sujeto controlador, la diferencia es la entidad que ejerce el control, que en el caso de la auditoría es una persona física o sociedad mercantil, siempre de tipo privada, y en el ámbito público es una institución creada por una Ley, la cual le encomienda sus funciones.

La segunda diferencia se refiere al ámbito subjetivo del control, las diferencias entre el sector privado y el sector público, que se concreta en la configuración del propio sector público y del control interno, como parte de dicha configuración, el cual debe ser evaluado por el control externo y con quien éste tiene que relacionarse.

Para CUÑADO AUSIN, las principales notas que caracterizan al Sector Público¹³⁶ y, en consecuencia, la actividad económico-financiera por él desarrollada, son su complejidad, que se manifiesta en las numerosas y diferenciadas entidades que lo integran y en la diversificación de las actividades, bienes y servicios prestados, así como en las prerrogativas de que dispone especialmente para su financiación y en su organización y desarrollo.

El Sector Público se caracteriza por su dinamismo y permanente evolución, como se confirma por el incremento en los servicios prestados y el volumen de recursos utilizados. Por otra parte, la configuración del Sector

¹³⁶ CUÑADO AUSIN, G: Comunicación II Congreso Nacional de Auditoría en el Sector Público celebrado en Sevilla en Marzo de 2006.

público está intrínsecamente condicionada por la organización político-administrativa que, por un lado camina hacia la integración en estructuras supranacionales, especialmente en la Unión Europea, y por otro hacia la potenciación de la organización territorial con el desarrollo de la organización autonómica.

La actividad económico-financiera pública presenta importantes diferencias respecto a la actividad privada, tanto en su justificación como en su organización y desarrollo. Así, en el sector privado el beneficio económico es el criterio que justifica la actividad, no siendo este criterio el referente en el sector público, que se guía por principios de carácter social, cuya evaluación es más difícil de precisar. Y las entidades públicas no seleccionan su ámbito de actuación ya que les viene impuesto por su norma de creación.

Las últimas notas que caracterizan al Sector Público serían que goza de facultades coercitivas y prerrogativas especiales que no tiene el sector privado. Y su directa conexión con la organización política y su predilección por el corto plazo, ya que las decisiones suelen vincularse con los mandatos políticos.

La última diferencia entre fiscalización y auditoría se refiere al ámbito objetivo. Otra gran diferencia la encontramos en el tipo de control ejercido y los objetivos del mismo.

Como ya se ha expuesto, la auditoría privada, tal como está configurada actualmente en la normativa en vigor, se refiere a la auditoría de cuentas (análisis de los documentos contables presentados con el objeto de emitir un informe en el que se ponga de manifiesto la opinión sobre la representatividad de los estados contables analizados), teniendo un alcance más restringido que el reconocido al sistema de control del sector público por la normativa vigente.

La auditoría en el sector público está constituida por el conjunto de principios, normas y procedimientos encaminados a obtener evidencia suficiente, pertinente y válida para informar sobre diferentes aspectos

relacionados con la gestión económico-financiera de una entidad o su plasmación en documentos informativos.¹³⁷ Estos trabajos se realizan con el objetivo de informar a los órganos directivos responsables de la gestión de la entidad auditada, así como a los órganos políticos superiores.

La diferencia entre auditoría y fiscalización se encuentra en su diferente contenido y finalidad. Los objetivos y alcance de la auditoría, tanto en el sector privado como en el público vienen determinados por el mandato o encargo de auditoría. El alcance que se configure en el sector público, bien por mandato legal o por encargo de los gestores es el que determina ante qué tipo de auditoría se enfrenta la entidad auditada, no difiriendo substancialmente los objetivos con las del sector privado, a excepción de la mayor importancia que se le da al cumplimiento de legalidad.

Para MONTESINOS JULVE¹³⁸ la utilización del término fiscalización en lugar del de auditoría se justifica por la mayor importancia que se le da en el sector público al cumplimiento de legalidad, así como por el hecho de que el sujeto auditor sea a su vez una entidad del sector público encargada institucionalmente de estas verificaciones.

La opinión reflejada por este autor se ha consolidado durante los últimos años, el propio TCu en Sesión del Pleno de fecha 23 de diciembre de 2013 aprobó, las Normas de Fiscalización del TCu, cuyo objetivo es servir de instrumento para el cumplimiento de la función fiscalizadora del TCu. En estas normas se reconoce la armonización y convergencia entre las normas de fiscalización y las de auditoría pública y privada en consonancia con las directrices de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) y de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI)¹³⁹.

¹³⁷ MONTESINOS JULVE, V: “La normalización en la auditoría del Sector Público”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 79, 1994, Pág. 434-462.

¹³⁸ Ídem pág. 437.

¹³⁹ <http://www.tcu.es/export/sites/default/.content/pdf/Normas-Fiscalizacion-TCu-23-diciembre-2013.pdf>

Compartiendo la opinión de que auditoría y fiscalización pueden ser conceptos sinónimos, diferenciadas por el alcance y objetivos perseguidos. Debemos analizar qué tipos de auditoría existen para atender a los objetivos que la fiscalización del Sector Público se plantea, ya que las técnicas y los procedimientos de auditoría no pueden ser los mismos para todos los objetivos del control, por lo que parte de ellos deberán adaptarse en función de los que se pretendan. Esto permite definir diversos tipos de auditoría según los objetivos¹⁴⁰.

En función de lo expuesto, las normas definen diferentes tipos de auditoría, los cuales, a su vez, se agrupan en otros tipos.

Auditoría financiera	Auditoría de regularidad	Auditoría integrada
Auditoría de cumplimiento de legalidad		
Auditoría de eficacia o de programas	Auditoría operativa	
Auditoría de economía		
Auditoría de eficiencia		

A partir de este punto empezaremos a analizar los distintos ámbitos de fiscalización: el examen de regularidad, centrado en la auditoría financiera y el control de legalidad, como también el examen de oportunidad,¹⁴¹ esto es, de eficacia, eficiencia, economía y equidad en el gasto.

¹⁴⁰ AA.VV.: *Manual de Auditoría del Sector Público*, Fauras-Casas, Barcelona, 2001, pág. 101 y sig.

¹⁴¹ BENITO LOPEZ, B. y HERNANDEZ FERNÁNDEZ, J: “Los principios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia en la legislación de los Órganos de control externo”, *Auditoría Pública*, núm. 7, 1996, pág. 61 a 65.

A) Examen de regularidad: control de legalidad y auditorías financieras

Una parte muy importante de la actividad fiscalizadora de los órganos de control externo se lleva a cabo a través de las denominadas auditorías de regularidad. Estas incluyen el examen del cumplimiento de la legalidad contable y la realización de auditorías financieras¹⁴².

a) Auditoría financiera

El objetivo de la auditoría financiera es obtener una seguridad razonable acerca de si las cuentas y los estados sometidos a examen expresan, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera, así como el resultado de la gestión, de acuerdo con las normas y principios de contabilidad generalmente aceptados.

Esta modalidad de auditoría es la que se practica en el ámbito privado bajo la denominación de auditoría de cuentas. La ejecución de la auditoría financiera en el ámbito público no presenta diferencias significativas respecto de la efectuada en el ámbito privado. Las diferencias más significativas entre ambas radican, además de en los actores de la misma, en la gestión presupuestaria y contable y en el contenido y los destinatarios de los informes.

b) Auditoría de cumplimiento de legalidad

Nos hemos referido con frecuencia al hecho de que una de las características diferenciadoras del sector público es su sometimiento a una numerosa y estricta normativa que afecta a los entes que lo integran en aspectos que van desde cuestiones de importante calado a otras que regulan trámites y procesos simples.

Además, dada la naturaleza pública de estas entidades, que administran recursos públicos, alejarse de la norma reviste una mayor trascendencia que

¹⁴² AA.VV.: *Manual de Auditoría del Sector Público*, Fauras-Casas, Barcelona, 2001, pág. 102 y 103.

en ámbitos privados.

Por ello, en la medida en que entre los objetivos de la auditoría se encuentre el verificar el cumplimiento de la legalidad en la gestión económica, financiera, presupuestaria y patrimonial, estaremos ante una modalidad de auditoría conocida como auditoría de cumplimiento.

Las normas de la IGAE definen la auditoría de cumplimiento como aquella que trata de verificar que los actos, operaciones y procedimientos de gestión se han desarrollado de conformidad con las normas, disposiciones y directrices que sean de aplicación.

Dentro de este apartado se incluye, por tanto, el control de la rendición de cuentas, el examen (y calificación, en su caso), de las Cuentas anuales de la Administración pública, la fiscalización de las entidades financieras y el examen del control interno. También comprende los aspectos relacionados con la responsabilidad de los funcionarios públicos que tienen a su cargo fondos y recursos públicos, así como la legalidad de las actuaciones administrativas. De este modo, la auditoría de legalidad analiza si las operaciones financieras y contables son correctas y se han realizado conforme a lo que dispone la ley; y la auditoría financiera comprueba que todas ellas se hayan llevado a cabo, abonado o cobrado y contabilizado correctamente.

El control de legalidad pretende comprobar, constatar o verificar el cumplimiento de las disposiciones vigentes respecto de los actos sometidos a control.¹⁴³ Se caracteriza por referirse a la observación de la legalidad vigente de la actividad económico-financiera, en la medida en que ésta está sometida al ordenamiento jurídico.

La fiscalización de la legalidad pretende comparar el acto de gestión administrativo con su regulación legal, con la finalidad de examinar

¹⁴³ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas”, óp. cit., pág. 44 y sig.

documentalmente los ingresos y gastos para comprobar su sumisión al ordenamiento jurídico.

Dentro del control de legalidad del gasto¹⁴⁴ podemos distinguir entre el control formal y el control material. El formal está destinado a comprobar si las cuentas han sido elaboradas y justificadas íntegramente, de acuerdo con la realidad y de forma correcta; si las cifras de los justificantes de pago así como el resto de la documentación contable han sido determinadas correctamente a efectos del cálculo aritmético; si existe coincidencia entre estos resultados y los de la cuenta; y si han sido anotadas en la partida presupuestaria correcta.¹⁴⁵

Por su parte el control de legalidad material comprueba si, en la recaudación de ingresos, en la aplicación de créditos y en la enajenación de valores patrimoniales se ha actuado de acuerdo a la ley y a las disposiciones reglamentarias aplicables.

En definitiva, son objeto del control de legalidad todos aquellos documentos que reflejen las distintas fases de los procedimientos de gasto, de pago y de ingresos, con la finalidad de poder observar si la gestión presupuestaria que ha efectuado la Administración es la adecuada; si existe crédito para llevarla a cabo; y si los pagos se realizan conforme a derecho.

La simple enumeración de estas funciones pone de manifiesto que los órganos de control externo van a requerir una parte sustancial de sus recursos para la realización de esta función de control de la regularidad o legalidad contable. Pero el volumen de recursos necesarios para llevarla a cabo va a

¹⁴⁴ De acuerdo con el artículo 16 de la Ley General Presupuestaria, este control tiene por objeto los actos de las entidades que componen el sector público que supongan el reconocimiento de derechos y obligaciones de contenido económico, así como de los ingresos y pagos que de ellos se deriven, y de la recaudación, inversión o aplicación en general de los caudales públicos, con la finalidad de asegurar que sean ajustados a las disposiciones aplicables a cada caso.

¹⁴⁵ El documento aprobado por la INTOSAI de septiembre de 1981, a raíz del Quinto Seminario Interregional sobre auditoría pública celebrado en Viena dispone que el control financiero y de legalidad comprende, entre otros, los siguientes aspectos: "1) si se ejecutan correctamente las operaciones financieras; 2) si los informes financieros o estados contables se sintetizan, se presentan de forma correcta; 3) si la entidad u organismo correspondiente ha cumplido las leyes, reglamentos, y demás normas pertinentes.

estar en relación inversamente proporcional al nivel de eficacia, credibilidad y fiabilidad contable que tenga el órgano de control interno de la Administración objeto de fiscalización. En países con unos buenos sistemas de información y gestión presupuestaria, unos sistemas contables modernos e informatizados, un buen control interno, un bajo nivel de corrupción, etc., los órganos de control externo han ido dedicando cada vez menos recursos a la fiscalización de regularidad y mayor esfuerzo en los otros aspectos de la fiscalización operativa, que se mencionan a continuación. Sin embargo, el hecho de comprobar si la actividad económico-financiera del sector público se ajusta a las normas legales que le afectan, es un control “que por más que se haya ejercido desde tiempos muy antiguos, sigue teniendo plena vigencia en la actualidad, y si acaso más todavía tal como corresponde a un Estado de derecho” ¹⁴⁶; pero aunque sea un control básico, ya no es único.¹⁴⁷ La fiscalización de legalidad financiera y contable, debe ser completada con criterios o parámetros de orden económico.

B) Auditoría operativa

La International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) define la auditoría operativa como aquella que excede el marco tradicional de regularidad y legalidad y que fiscaliza la correcta gestión. La finalidad de esta auditoría consiste en analizar el gasto público a la luz de los principios generales de gestión adecuada.

Este tipo de fiscalización incluye, tradicionalmente, el análisis de la observación del cumplimiento de los principios de economía, eficiencia y eficacia en la gestión del gasto público. Implica la evaluación del cumplimiento de los objetivos establecidos en los diversos presupuestos, si se ha hecho con los recursos que se habían previsto y si se han utilizado de forma correcta; todo ello mediante una gestión razonable. Con carácter general cabe afirmar que la

¹⁴⁶ SUÁREZ SUÁREZ, A: “El control de economía, eficiencia y eficacia en la Constitución y en la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas”, *Hacienda Pública Española*, núm. 80, 1983; pág. 59 a 68

¹⁴⁷ LOZANO MIRALLES, J: “Los parámetros de actuación de los órganos de control externo”, *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 47, 1997; pág. 170

auditoría operativa tiene como principales objetivos eliminar gastos innecesarios y mejorar la prestación de los servicios públicos. Sin embargo el principal problema en relación a estos conceptos consiste en la dificultad para definir cuáles deben ser sus contenidos.¹⁴⁸ Esta indefinición provoca que los informes elaborados en atención a estos criterios, puedan ser objeto de crítica por parte de sus destinatarios, puesto que al ser parámetros difícilmente objetivables (o más bien subjetivos), permiten su múltiple interpretación.¹⁴⁹

Comporta, a menudo, la necesidad de utilización de técnicas contables y metodologías distintas a las que se aplican en el campo de la auditoría financiera. Para ello los órganos de control externo deben disponer de especialistas de distintas materias y disciplinas sociales, económicas y de la ciencia o, en su caso, estar autorizadas legalmente para la contratación externa de dichos expertos en el ámbito académico, las empresas privadas u otras administraciones públicas.

Las auditorías de gestión, por sus propias características, tienden a generar mayores conflictos entre el órgano fiscalizador y el ente fiscalizado, debido a que, a menudo, se carece de un modelo a alcanzar debidamente definido y generalmente aceptado. Para evitarlo se facilita el establecimiento de acuerdos previos con el ente fiscalizado, sobre las medidas utilizadas para la valoración de la gestión y de los rendimientos.

Estas auditorías incluyen actuaciones específicas como la evaluación de programas presupuestarios, el seguimiento y fiscalización de los contratos administrativos, las subvenciones, las privatizaciones, o las obras públicas, etc. Incluso algunos autores consideran que las auditorías de costes y precios de contratos deberían estar incluidos en esta categoría.¹⁵⁰

¹⁴⁸ MORALA GÓMEZ, B.: “La medida de la eficiencia en las entidades públicas”, *Actualidad Financiera*, núm. 18, 1992, pág. 255-265

¹⁴⁹ DURÁN ALBA, J. F.: “¿Ámbitos inmunes o ámbitos exentos del control financiero externo?”, *Auditoría Pública*, núm. 22, 2000; pág. 72-77

¹⁵⁰ GOMEZ GUZMAN, J. C.: “Marco conceptual de las auditorías de costes y precios de contratos”. *Auditoría Pública*, nº 38, 2006, pág. 35-49

En estos casos se produce una interrelación entre elementos del sector público y el privado y ello conlleva un área de riesgo de auditoría que ha sido tradicionalmente detectada. Normalmente también son áreas con una normativa específica y compleja, por ello en muchos casos se han establecido en el seno de los órganos de control externo, departamentos especializados dedicados a estos temas.

Algunos autores han relacionado las auditorías operativas con las auditorías de gestión, ya que consideran que es necesaria una perspectiva gerencial para poder analizar la gestión de una entidad. El análisis de las actividades operativas realizadas y de su influencia en la gestión, no garantiza una dirección pública adecuada. A partir de esta idea definen la auditoría de gestión como “aquella evaluación externa cuyo objetivo es obtener una opinión externa acerca de la calidad, coherencia y razonabilidad del proceso de gestión y dirección realizado en una Entidad pública, o que gestiona programas públicos”¹⁵¹.

Con este planteamiento se plantean auditorías con una perspectiva global e integrada en una organización, dejan de tener sentido los análisis parciales de un servicio o programa, como sí se pueden plantear en las auditorías operativas, y se hace necesario fiscalizar toda la actividad de la entidad. Otra característica de estas auditorías es el periodo temporal recomendado, que no se circunscribe a un ejercicio, sino que se recomienda que sea el mismo que el mandato político, de forma que la auditoría analice la gestión de una legislatura.

3.1.5. El resultado de la actividad fiscalizadora: los informes.

El resultado de la función fiscalizadora de la gestión económico-financiera del Sector Público se traduce en la emisión de informes en donde se reflejan los resultados obtenidos tras la realización de los procedimientos de

¹⁵¹ ALEJOS GARMENDIA, B.: “Auditoría de la gestión pública: una propuesta metodológica”, *Auditoría Pública*, nº 28, 2003, pág. 7-15

revisión.

Por lo general el destinatario final de estos informes de fiscalización es el poder legislativo. La función primordial de los procedimientos de fiscalización de los órganos de control externo consiste en la preparación de toda aquella documentación necesaria para que el Parlamento, en el ejercicio de su función de control político pueda adoptar una determinada decisión, de carácter político, sobre el resultado final de la ejecución presupuestaria del gasto público. Es, por tanto, en este ámbito en el que la caracterización del órgano de control externo de la gestión de los fondos públicos muestra toda su eficacia como órgano auxiliar del Parlamento con las atribuciones necesarias para realizar un trabajo de carácter técnico y objetivo, encaminado a asesorar y facilitar la documentación e información necesaria para que aquél pueda adoptar sus propias decisiones en relación al cierre del proceso de ejecución presupuestaria.¹⁵²

Los informes resultantes del control externo tienen una doble condición. Son el documento que permite realizar al Parlamento la función de control sobre la gestión del ejecutivo y son también un documento de carácter técnico, que goza de validez y de presunción de veracidad en relación al estado contable y la gestión pública¹⁵³.

Siguiendo al mismo autor, el control de legalidad que efectúan los órganos de control externo sobre la actividad económico-financiera del sector Público le otorga validez jurídica a las conclusiones obtenidas en el proceso de fiscalización. De forma adicional, la independencia de los órganos de control externo, fundamentada en su carácter técnico y el objeto de sus actuaciones, le otorgan presunción de veracidad a los resultados obtenidos en el control externo.

Sin embargo los resultados obtenidos por el control externo no gozan de

¹⁵² MARTÍNEZ LAGO, M. A.: *Manual de derecho presupuestario*. óp. cit., pág. 337

¹⁵³ VALLES VIVES, F: *El control externo del gasto público. Configuración y garantía constitucional*, óp. cit., pág. 453

eficacia jurídica propia, en tanto que estos solo tienen validez en el caso en que sean aceptados por el poder legislativo.

Para VALLES¹⁵⁴ la eficacia de los informes reside en la adopción y aprobación parlamentaria de los mismos, para lo cual el poder legislativo debe buscar los mecanismos que favorezcan el carácter apolítico del control externo. En el supuesto de la no aceptación de estos informes, condiciona su efectividad a la publicidad que les pudieran dar a los mismos y la capacidad de influencia que estos tuvieran en la sociedad.

Otros autores¹⁵⁵ llegan a conclusiones similares a la hora de analizar la eficacia de los informes de fiscalización realizados por los organismos de control, que aunque desde un punto de vista objetivo han cumplido con sus obligaciones poniendo de manifiesto la gestión realizada a través de sus informes, consideran que no es posible trasladar a la sociedad la confianza en su buena gestión ya que: los resultados del control se producen con un importante desfase temporal respecto a los hechos analizados; los controles previos se han reducido, buscando una mayor eficacia, sabiendo que la ineficacia y el descontrol no suele ser penalizada; no suelen existir adecuados sistemas de responsabilidades que asegure el adecuado seguimiento de los informes “las auditorias repiten las mismas conclusiones, las mismas recomendaciones y no pasa nada...a nadie”, concluyendo que estos hechos provocan una sensación de impunidad en mayúscula, pues algunos llegan a pensar “que con la gestión de los fondos públicos pueden hacer lo que les venga en gana”¹⁵⁶.

¹⁵⁴ Ídem, pág. 456-458.

¹⁵⁵ AMENGUAL ANTICH, J.: “El control de los entes instrumentales”, *óp. cit.*, pág. 51-62.

¹⁵⁶ GONZALEZ ROMERA, A. M.: “Control externo: auditoría privada versus fiscalización pública, o de por qué tardamos tanto los funcionarios en hacer una auditoría”, Auditoría Pública, 2011, pág. 13-20. En este artículo se reconoce la mayor tardanza en la elaboración de las auditorias por los organismos de control externo, aunque lo justifican con base en los procedimientos y la naturaleza de los entes públicos.

3.2. La función consultiva

La normativa reguladora de los distintos Tribunales de Cuentas recoge de forma generalizada entre las funciones propias de aquellos la función fiscalizadora, consistente en el análisis de la actividad económico-financiera de los Estados a los principios de legalidad, eficiencia y economía. En algunos Estados se le suma también la función jurisdiccional, a través de la cual se pretende exigir aquellas responsabilidades derivadas de una mala gestión de los fondos públicos. Aunque ambas funciones son de naturaleza distinta, se complementan mutuamente, ya que tienen por objeto controlar y velar por la buena gestión de los caudales públicos¹⁵⁷.

Más parca es la legislación de los diversos países en referente al reconocimiento expreso en favor de los Tribunales de Cuentas de una potestad consultiva directa que les permita asesorar a los Parlamentos en materia económico-financiera.

La función consultiva de los Tribunales de Cuentas tiene su fundamento en la propia naturaleza de estas instituciones, ya que son los órganos especializados, dentro de la órbita parlamentaria, para realizar el control de las cuentas públicas. Son estas entidades las que tienen los conocimientos técnicos suficientes para realizar este análisis, que se traduce en informes técnicos relativos a la actividad económico-financiera pública que sirven de base para el juicio político que deben hacer los Parlamentos sobre la actividad del ejecutivo.

Esta especialización es la que ha llevado a la doctrina¹⁵⁸ a plantear que la labor de los Tribunales de cuentas no debería limitarse a fiscalizar las cuentas públicas, sino que aprovechando la experiencia obtenida en el desarrollo de las actividades de control, pudieran realizar funciones de

¹⁵⁷ DE LA FUENTE Y DE LA CALLE, M^a J: “Hacia una función consultiva del Tribunal de Cuentas de España”, *Revista Española de Control Externo*, 2001, Pág. 139-159.

¹⁵⁸ En este sentido VALLÈS VIVES, F: Control externo del gasto público y Estado constitucional y DE LA FUENTE Y DE LA CALLE, M^a J: “Hacia una función consultiva del Tribunal de Cuentas de España”, óp. cit., pág. 139-159.

asesoramiento a los Parlamentos en todas aquellas propuestas legislativas que afectaran a los presupuestos públicos, tanto en su vertiente de gastos, como de ingresos.

De esta forma, la intervención de los Tribunales de Cuentas en las fases de elaboración de las leyes y normas que afecten a la actividad económico-financiera pública, permitirían corregir aquellas situaciones irregulares detectadas en las actuaciones de control efectuadas, así como mejorar todas las fases del ciclo presupuestario con el objeto de conseguir una mejor información de la gestión efectuada y unas conclusiones más detalladas de la actividad pública, lo que facilitaría y permitiría una mejor actuación de los Parlamentos.

En este mismo sentido, la Declaración de Lima sobre Líneas Básicas de Fiscalización dictada por la INTOSAI, recoge la conveniencia del ejercicio de las funciones asesoras para las Entidades Superiores de Fiscalización¹⁵⁹.

En nuestra regulación del TCu no recoge ninguna referencia a la posibilidad de ejercer una función asesora. Sin embargo, en la tramitación del Proyecto de Ley Orgánica se presentaron dos Enmiendas, la número 2 al artículo 2ª y la número 30 al artículo 5ª bis, en la que se planteaba la función consultiva del Tribunal en tres aspectos.

En primer lugar podría ser consultado por las Comisiones Parlamentarias en relación a los proyectos de Ley de carácter económico, de contabilidad pública, fiscal o cualquier otro que afecte a la actividad económica financiera del sector público. Los órganos del Estado podrían pedir informes, memorias y consultas sobre materias de su competencia. Y por último podrían emitir informes especiales sobre el régimen de aplicación o necesidad de modificación de las normas en el ámbito de su jurisdicción.

¹⁵⁹ Así su artículo 12 establece al respecto “Las Entidades Fiscalizadoras Superiores pueden, en asuntos importantes, poner a disposición del Parlamento y de las Administraciones sus conocimientos técnicos en forma de dictámenes, e incluso su opinión sobre Proyectos de Ley u otras disposiciones sobre cuestiones financieras”

Aunque estas Enmiendas no se aprobaron, recogiendo en la LOTCu únicamente como funciones del Tribunal la fiscalizadora y la jurisdiccional, DE LA FUENTE considera que esta función está recogida de forma implícita en el artículo 14 LOTCu y 28.6 LFTCu en los que se recoge la facultad de elevar a las Cortes Generales o a las Comunidades Autónomas aquellas mociones o notas que considere convenientes para la mejoría de la gestión económico-financiera, a partir de los datos que se obtengan por los trabajos de fiscalización o examen de las cuentas que el Tribunal haya realizado¹⁶⁰.

La función consultiva, también se ha tratado por diversos autores como una actividad dirigida a las entidades fiscalizadas. En este sentido, consideran que las actuaciones del TCU se han traducido en una función preventiva, y sobre todo han tenido una función de asesoramiento que ha permitido mejorar el funcionamiento y la organización del sector público¹⁶¹.

La función consultiva de los tribunales de Cuentas se dirigiría también a los entes fiscalizados, emitiendo dictámenes y resolviendo las consultas que, en materia de contabilidad pública y de gestión económico-financiera le puedan solicitar.

Esta labor pedagógica de los órganos de control externo se plasmó en la Declaración de Pamplona¹⁶² en donde se recogió la necesidad de crear una conciencia pública de control en los gestores y en los políticos. Desde la perspectiva de los órganos autonómicos de control externo, se señalaba en la Declaración que “los OCEX hemos intentado crear en el ámbito de nuestras Administraciones una conciencia pública de control, entendido no como un fin en sí mismo, sino como un medio que contribuya a una gestión cada día más transparente y eficaz. Consideramos importante que esta cultura cale en todos los ámbitos de la gestión pública, tanto en sus responsables políticos como

¹⁶⁰ DE LA FUENTE Y DE LA CALLE, M^a J: “Hacia una función consultiva del Tribunal de Cuentas de España”, *Óp. cit.*, Pág. 139-159.

¹⁶¹ GARCÍA CRESPO, M.: “El control de la gestión pública por el Tribunal de Cuentas”, *óp. cit.*, pág. 91-109.

¹⁶² Declaración aprobada en octubre de 2006 en Pamplona tras la primera reunión de la Confederación de Presidentes de los OCEX de España.

entre los gestores, con el fin de que nuestros diagnósticos y recomendaciones sean útiles entre quienes administran el dinero público”.

3.3. La función jurisdiccional

Dentro de las funciones de los órganos de control externo, además de la potestad fiscalizadora de la gestión económico-financiera del gasto público, en algunos casos también tienen encomendada una función jurisdiccional. Así, en la Constitución Española el sistema para la depuración de las responsabilidades contables se atribuye al TCu.

El fundamento racional que justifica la existencia de los Tribunales de Cuentas, así como su función jurisdiccional, para MENDIZÁBAL ALLENDE¹⁶³ es un principio general de Derecho, que impone a todo administrador de bienes ajenos la rendición de cuentas de su gestión.

Por este principio en el ámbito privado, el tutor, mandatario, comisionista, etc., deben mostrar el resultado de su gestión a la persona titular del patrimonio gestionado. Este principio es el mismo en el ámbito de la gestión pública, sin embargo las formas de relación varían por el diferente ordenamiento jurídico en el que se desarrollan.

La Administración Pública está sometida al principio de legalidad, y como opina MENDIZABAL “en consecuencia resulta necesaria e inexcusable la presencia del juez, sin que este pueda ser eliminado del conflicto actual o potencial, ya que la gestión administrativa debe acomodarse íntegra y sustancialmente al ordenamiento jurídico”, y por consiguiente, el TCu, sustentado por el principio jurídico comentado, cumple tres finalidades¹⁶⁴.

En primer lugar, el TCu aparece como el defensor de los intereses de la colectividad ya que en su función fiscalizadora cuida que la actuación de los gestores públicos se adapte a los principios de legalidad y buena gestión, y en el supuesto de producirse actuaciones irregulares pueda reponerse el

¹⁶³ MENDIZABAL ALLENDE, R.: “La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas”, *Revista de Administración Pública*, nº 100-102, 1983, pág. 1307-1373.

¹⁶⁴ MEDIZABAL ALLENDE, R.: “Función y esencia del Tribunal de Cuentas”, *Revista de Administración Pública*, vol. 46, 1964, pág. 13-68

patrimonio público a su situación inicial gracias a sus competencias jurisdiccionales. En segundo lugar, actúa como salvaguarda el administrador honesto, porque al constituirse como un órgano independiente, en ningún momento puede utilizarse la fiscalización y jurisdicción contable como un instrumento para dominar voluntades disconformes, o como arma de carácter político. En último lugar, resulta un instrumento insustituible para depurar la estructura y el funcionamiento de la Administración pública, tanto por posición de vigilante de la acción pública, como por su carácter reparador de las actuaciones ilícitas.

En palabras del Tribunal Constitucional:¹⁶⁵ “el enjuiciamiento contable (...) aparece configurado como una actividad de naturaleza jurisdiccional (...) que, (...) consiste en aplicar la norma jurídica al acto contable, emitiendo un juicio sobre su adecuación a ella y declarando, en consecuencia, si existe o no responsabilidad del funcionario, absolviéndolo o condenándolo y, en esta última hipótesis, ejecutando coactivamente su decisión. Y todo ello a través de un procedimiento judicial (...) en el que aparecen los elementos objetivos y formales que caracterizan a un proceso”.

El enjuiciamiento contable se materializa a través de la institución de la responsabilidad contable, la cual persigue el doble objetivo de reparar a la Administración perjudicada el menoscabo causado en sus bienes y de satisfacer el interés público vulnerado por quienes, abusando de la confianza depositada en ellos, ocasionan por dolo, culpa o negligencia grave, un perjuicio económico a la Hacienda Pública.¹⁶⁶

El enjuiciamiento de la responsabilidad contable requiere para poder ser eficaz, una serie muy compleja de conocimientos técnicos y jurídicos, de ahí que su determinación y exigencia se haya atribuido a unos órganos específicos como son los Tribunales de Cuentas atendiendo a su especialización material, a los que se les atribuye naturaleza jurisdiccional.

¹⁶⁵ ATC de 29 de octubre de 1996 y STC 187/88

¹⁶⁶ CORTELL GINER, R: “La responsabilidad contable y su enjuiciamiento: principios generales”, *Revista Española de Control Externo*, 2000, nº 4; pág. 105-125

Como quiera que el ejercicio de esta función no es común a todos los órganos de control existentes en el derecho comparado, hemos de analizar los argumentos que diversos autores han esgrimido en defensa de atribuir competencias jurisdiccionales a estas entidades.

La doctrina contraria al reconocimiento de funciones jurisdiccionales a las Entidades Superiores de Fiscalización basa sus argumentos con base en dos criterios¹⁶⁷.

El primero de ellos es la posible distorsión que para el sistema institucional del estado podría suponer el otorgamiento de Jurisdicción a las EFS. Esta distorsión se ha fundamentado en dos ideas.

La dificultad de hacer compatible la dependencia de las EFS de alguno de los poderes del Estado (por norma general del Poder Legislativo), con la atribución a estos Tribunales de una autentica jurisdicción¹⁶⁸, y la dificultad para hacer compatible la jurisdicción de las EFS con la organización del Poder Judicial de los Estados. Esta afirmación es donde han surgido las mayores críticas de los científicos a la posible competencia jurisdiccional de las EFS. Así, considerando a autores españoles, la Jurisdicción Contable podría constituir un serio obstáculo para el normal mantenimiento de los principios de unidad y exclusividad de la Jurisdicción¹⁶⁹.

El segundo de los criterios que ha utilizado la doctrina en contra de la atribución de competencias judiciales a las EFS es el relativo a los posibles efectos nocivos que dicha atribución podría tener sobre la calidad de la Administración de Justicia. Esta idea se fundamenta en base a las dudas que genera la posible independencia e inamovilidad que les deben ser exigibles a

¹⁶⁷ CUBILLO RODRÍGUEZ, C.: *La jurisdicción del Tribunal de Cuentas*, óp. cit., pág. 52-59

¹⁶⁸ DE LA OLIVA SANTOS, A.: "Sobre la naturaleza jurisdiccional del Tribunal de Cuentas", en *Seminarios 1984*, Servicio de Estudios del Tribunal de Cuentas, 1985, pág. 65. Mantiene que las relaciones reconocidas constitucionalmente entre el Tribunal de Cuentas de España y las Cortes Generales suponen un gran problema para el reconocimiento de la función jurisdiccional del TC.

¹⁶⁹ ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, C.: "La pretendida Jurisdicción del Tribunal de Cuentas", *Presupuesto y Gasto Publico*, 1983, pág. 9-18. En el mismo sentido CUBILLO RODRÍGUEZ, C. en el artículo citando anteriormente.

estas entidades para el ejercicio de funciones jurisdiccionales, y la posible vulneración del principio de “juez natural”, al plantear un trato diferencial a los gestores de fondos públicos frente al resto de ciudadanos en el supuesto de juzgar una gestión inapropiada de estos fondos¹⁷⁰.

Los fundamentos para defender las potestades jurisdiccionales a un órgano de control externo, son para CUBILLO RODRIGUEZ los siguientes criterios. En primer lugar, contempla un criterio de coherencia institucional, al señalar que “el control de la actividad económico-financiera del sector público encomendado a los órganos de control externo no quedaría completo, si no se dotara a esas instituciones, de competencias para dar una respuesta jurisdiccional a las posibles irregularidades detectadas como consecuencia de los controles practicados”¹⁷¹.

Esta idea se plantea desde un concepto amplio de control, de forma que las funciones de las ESF no se limiten a la fiscalización de la actividad económico-financiera del Sector Público, para poder informar posteriormente a sus respectivos Parlamentos, órganos fiscalizados o ciudadanos. Sino que consideran que también deben tener competencias para poder restaurar la legalidad de aquellos hechos que impliquen desvío de fondos públicos o mala gestión de los recursos públicos.

El segundo criterio que plantea es el de la especialización técnica del órgano de control externo. La gestión económica pública implica la convergencia de diferentes ámbitos, jurídicos, contables, presupuestarios o de gestión, que implican una gran dificultad a la hora de valorar un supuesto de incumplimiento. Así la especialización de los trabajadores de las EFS en estos ámbitos del conocimiento permite garantizar un nivel de calidad en la justicia impartida.

Y por último, el criterio de jurisprudencia contable, según el cual la

¹⁷⁰ SANTAMARIA PASTOR, J. A.: “Las funciones del Tribunal de Cuentas”, en *Seminarios 1982*, Servicio de Publicaciones del Tribunal de Cuentas, 1982, pág. 185.

¹⁷¹ CUBILLO RODRÍGUEZ, C.: *La jurisdicción del Tribunal de Cuentas*, óp. cit., pág. 55-59

existencia de órganos especializados en la valoración jurisdiccional de la gestión de los fondos públicos supondría la enorme ventaja de poder contar con una doctrina jurisprudencial específica en materia presupuestaria, de contabilidad pública, y de la actividad económico-financiera del sector público.

La atribución de funciones jurisdiccionales a los órganos superiores de control externo ha sido una materia muy debatida por la doctrina. Pero en este trabajo, se va a adoptar la misma postura que han mantenido autores como CUBILLO RODRIGUEZ o VALLES VIVES, considerando que existen suficientes argumentos para atribuir potestades jurisdiccionales a los órganos de control externo¹⁷².

¹⁷² VALLÈS VIVES, F: *Control externo del gasto público y Estado constitucional*, óp. cit., pág. 52; CUBILLO RODRÍGUEZ, C.: *La jurisdicción del Tribunal de Cuentas*, óp. cit., pág. 55-59

4. ENTIDADES DE FISCALIZACION SUPERIOR, MODELOS Y CARACTERISTICAS COMUNES

Las competencias de los organismos de control externo, también llamados Entidades de Fiscalización Superior (EFS), en cuanto a la determinación de responsabilidades de los agentes públicos, difieren de acuerdo con el diseño institucional que adoptan dichos organismos en cada país.

Las EFS de todo el mundo se pueden agrupar atendiendo a las siguientes notas diferenciadoras. En primer lugar, a su independencia del poder político. Aunque una independencia absoluta parece imposible, estas entidades deben tener una independencia funcional y organizativa para poder desempeñar sus funciones. En segundo lugar, las funciones que se les encomienden. Así, pueden tener funciones fiscalizadoras de la actividad económico-financiera del sector público, funciones consultivas de asesoramiento de las entidades controladas y funciones jurisdiccionales o de enjuiciamiento de las presuntas responsabilidades contables en que incurran los que manejan los caudales públicos.

Dentro de los modelos clásicos de control externo de la actividad económico-financiera del sector público¹⁷³, en el modelo anglosajón el control externo del gasto público se encomienda a un órgano unipersonal que solo ejerce funciones de fiscalización. Si de estas actuaciones se derivaran daños a la hacienda pública, producida de un mal uso de los fondos públicos, es la Administración quien demandaría ante los tribunales ordinarios a los infractores para resarcirse de los daños causados.

También se encuentra el modelo latino, en donde el enjuiciamiento de las irregularidades contables se atribuye a un órgano colegiado. Diferenciando dos sistemas: el sistema francés en el que un mismo órgano colegiado tiene competencia, tanto para la fiscalización como para el enjuiciamiento del gasto.

¹⁷³ CASANA MERINO, F.: *La responsabilidad contable: naturaleza jurídica y elementos que la integran*, IEF, Madrid, 2005, pág. 22 y 23.

Y el sistema germánico, en el que el control externo del gasto también se atribuye a un órgano colegiado, sin embargo este solo ejerce funciones fiscalizadoras, nunca de enjuiciamiento de la responsabilidad.

4.1. Modelo anglosajón.

Pueden considerarse dentro del modelo anglosajón los órganos de control establecidos en el Reino Unido y en Estados Unidos. Las características de los órganos de control externo de este modelo, son para JIMENEZ RIUS las siguientes¹⁷⁴. En primer lugar, son órganos de carácter unipersonal, ya que la dirección y representación del mismo recae sobre el Controlador General, o el Controller Auditor General. La segunda característica es la realización de un control a posteriori, solo fiscaliza aquellos fondos públicos que se han ejecutado. Y por último, que carecen de funciones jurisdiccionales, y por consiguiente las responsabilidades derivadas de la incorrecta gestión de los fondos públicos se exigen por la jurisdicción ordinaria.

4.1.1.- Reino Unido

La misión de la National Audit Office (NAO)¹⁷⁵ consiste en la de fiscalizar todos los aspectos relacionados con la gestión de los fondos públicos estatales y con el funcionamiento de los servicios públicos británicos.

En el Reino Unido el control se ha encomendado a la NAO, es decir la Oficina Nacional de Auditoría que se creó en el año 1983. Al frente de la cual se encuentra el Comptroller and Auditor General, que es un puesto designado por la Cámara de los Comunes por un plazo de 10 años. Tanto este puesto como todo el personal de la NAO son totalmente independientes del gobierno y no tienen la condición de funcionarios públicos.

La normativa ha establecido la NAO como un cuerpo corporativo dirigido por un Consejo integrado por cuatro miembros de la ejecutiva (incluyendo el C

¹⁷⁴ JIMENEZ RIUS, P.: *El control de los fondos públicos. Propuestas de mejora*, Thomson-Civitas, Navarra, 2007, pág. 54.

¹⁷⁵ <http://www.nao.org.uk/about-us>

& AG como Director Ejecutivo) y cinco miembros no ejecutivos (incluidos un Presidente). La Junta se encarga de establecer la dirección estratégica para el NAO y el apoyo a la C & AG, que conserva su independencia en términos de sus funciones estatutarias y sus juicios de auditoría.

La NAO examina el gasto público en nombre del Parlamento, con la finalidad de ejercer un control de las cuentas públicas, como de realizar tareas de asesoramiento y ayuda a los administradores de servicios públicos para mejorar la prestación de los mismos y su rendimiento.

Aunque la NAO es el ente fiscalizador más importante de toda Gran Bretaña, existen otros entes fiscalizadores, como la Comisión de Auditoría, que es la responsable de nombrar los auditores en el ámbito local y de los organismos públicos de salud. La oficina del Auditor General de Escocia, la Oficina del Auditor de Gales y la Oficina del Auditor de Irlanda del Norte que tienen competencias para realizar auditorías sobre los fondos de sus respectivas Asambleas.

El trabajo de auditoría que realiza la NAO tiene dos vertientes. En primer lugar, auditar los estados financieros de todos los departamentos del gobierno central, agencias y otras entidades públicas, conforme a los principios de economía, eficiencia y eficacia, y reportan los resultados al Parlamento. Y en segundo lugar, la emisión de informes relativos a la implementación de proyectos del gobierno, programas e iniciativas, así como recomendaciones sobre cómo se pueden mejorar los servicios públicos.

Los trabajos de la NAO tienen dos objetivos principales: informar sobre los resultados de las auditorías que efectúan al Parlamento, con el objetivo de controlar la forma en que se utiliza el dinero público, salvaguardando así los intereses de los contribuyentes. Y en segundo lugar, ayudar a los directores de servicios públicos a mejorar el rendimiento y la prestación de servicios.

4.1.2.- Estados Unidos

En la Constitución de los Estados Unidos, en sus artículos 1º, 2º y 3º se enumeran los tres poderes del Estado y se regulan sus funciones y atribuciones: el Presidente, cabeza del poder ejecutivo, con capacidad de vetar las leyes del Congreso; el Parlamento (Congress) que está formado por la Cámara de Representantes (House of Representatives) y el Senado (Senate); y los Tribunales de Justicia, especialmente la Corte Suprema (Supreme Court), que juzga la constitucionalidad de las leyes aprobadas por el Congreso y los actos dictados por el Presidente.

En este marco constitucional no se menciona la existencia de ningún órgano de control externo, sin embargo si se impone al legislativo el mandato de ejercer un control sobre el ejecutivo americano. Con esta finalidad se creó la Government Accountability Office (GAO)¹⁷⁶ por la Ley de Presupuestos y Contabilidad en el año 1921.

La Government Accountability Office u Oficina de Rendición de Cuentas del Gobierno de los Estados Unidos es una agencia independiente del poder legislativo dentro del Gobierno federal. Sus funciones son el de control y examen de los gastos públicos y el asesoramiento a los legisladores y a los responsables de organismos del Ejecutivo sobre mejoras en los métodos de trabajo del Gobierno.

Respecto a la organización de la GAO, esta Oficina es dirigida por el Comptroller General, que es nombrado por el Presidente, con el acuerdo del Senado, por un periodo de quince años. El Comptroller no puede ser removido salvo por causas muy graves y es responsable ante el Parlamento¹⁷⁷.

Los fondos públicos de los Estados norteamericanos no son fiscalizados por la GAO, ya que esta institución solo tiene competencia para fiscalizar los

¹⁷⁶ <http://www.gao.gov/about/index.html>

¹⁷⁷ GOMEZ SANCHEZ, Y.: *El Tribunal de Cuentas: el control económico financiero externo en el ordenamiento constitucional español*. Marcial Pons, 2001, Barcelona, pág. 49-51

gastos y programas de ámbito federal. La fiscalización de los diferentes Estados les corresponde a sus correspondientes Asambleas Legislativas a través de sus propias Oficinas de auditoría.

La GAO realiza sus funciones de apoyo al congreso a través de trabajos de auditoría de las operaciones de los organismos del ejecutivo con objeto de determinar si los fondos federales se gastan de forma eficiente y eficaz; la investigación de supuestas actividades ilegales e indebidas; informando sobre el cumplimiento de los objetivos fijados en los programas y las políticas gubernamentales y la publicación de acuerdos y dictámenes jurídicos.

Los informes de la GAO se basan en tres valores centrales: rendición de cuentas, integridad y fiabilidad. La mayoría del trabajo de la GAO se lleva a cabo a petición de comités o subcomités, o ha sido estipulado por normas o requerimientos de comités.

4.2. Modelo latino o sistema francés.

En el modelo latino, se caracteriza por que sus órganos son de carácter colegiado. Realiza siempre un control a posteriori, solo fiscaliza aquellos fondos públicos que se han ejecutado, aunque existe algún supuesto en el que se pueden realizar fiscalizaciones previas (Italia). Y en último lugar, tienen funciones jurisdiccionales, y por consiguiente las responsabilidades derivadas de la incorrecta gestión de los fondos públicos se exigen por la jurisdicción ordinaria.

4.2.1.- Francia

La Corte de Cuentas ("Cour de Comptes") es un organismo colegiado creado por Napoleón en la Ley de 1807, que, al igual que el Consejo de Estado, está integrado en la Administración Pública, aunque con reconocida independencia.

La Constitución francesa consagra la Cour des Comptes como el órgano responsable de garantizar la correcta utilización de los fondos públicos y de informar a los ciudadanos (de acuerdo con el artículo 47-2 de su Constitución)¹⁷⁸.

La Cour des Comptes se configura como un Tribunal independiente, que asiste al Parlamento y al Gobierno en la ejecución de las leyes fiscales, asignándosele las siguientes funciones:

a) Funciones de control, que vienen recogidas en el artículo 111 - 3 del Código de Jurisdicciones financieras, por el que "el Tribunal de Cuentas comprueba la regularidad de los ingresos y los gastos que se derivan de las cuentas públicas y asegura el uso adecuado de los créditos, los fondos y activos administrados por los servicios del Estado".

Esta función la realiza a través de tres tipos de controles: el control de

¹⁷⁸ <http://www.ccomptes.fr/Nous-connaitre/Nos-missions/Cour-des-comptes>

regularidad, la evaluación de la eficiencia de la gestión y la evaluación de la eficacia.

b) Funciones judiciales, recogidas en el artículo 111-1 del Código de Jurisdicciones Financieras, por las que el "el Tribunal de Cuentas juzga las cuentas de los contadores públicos".

El sistema francés tiene la peculiaridad en el principio revolucionario de la jurisdicción administrativa: no se puede juzgar a la Administración porque eso es administrar e interfiere en la división de poderes. La responsabilidad derivada del manejo de dinero público es exigida a los funcionarios contables cuando cometen alguna irregularidad en el pago, nunca pueden resultar responsables quienes disponen y ordenan el gasto, pues son la propia administración. Además las Resoluciones de la Cour des Comptes solo son recurribles ante el Consejo de Estado que es un órgano administrativo¹⁷⁹.

c) Funciones de asesoramiento, recogidas en el artículo 47-2 de la Constitución, donde se establece que "el Tribunal asistirá al Parlamento y el Gobierno en la evaluación de las políticas públicas".

El Tribunal realiza una evaluación de las políticas públicas con el objetivo de promover los aspectos positivos de las mismas, así como realizar una crítica de aquellos aspectos que valore de forma negativa. Estos informes pueden ser solicitados por el Presidente de la Asamblea Nacional y el Presidente del Senado.

d) En último lugar, la ley orgánica de las leyes de financiamiento (OBL) y la ley orgánica sobre el financiamiento público de la seguridad social encomienda a la Corte la misión de la certificar las cuentas del Estado y de la seguridad general del sistema social. La certificación puede proporcionar una seguridad razonable sobre la calidad de los estados financieros y, en consecuencia, sobre la situación financiera del estado, el estado de sus activos

¹⁷⁹ CASANA MERINO, F.: *La responsabilidad contable: naturaleza jurídica y elementos que la integran*, óp. cit., pág. 22

y los riesgos a los que está expuesto.

La certificación ayuda, por el esfuerzo de transparencia y rigor que requiere la Administración para garantizar la calidad de la firma del Estado en los mercados financieros y es el requisito previo para la posterior operación de cuentas por el Parlamento, el Gobierno y los ciudadanos.

4.2.2.- Italia

El caso italiano (“Corte dei Conti”) es un modelo de instituciones colegiadas caracterizadas por su independencia del Poder Administrador y del Poder Legislativo, y que constitucionalmente tienen funciones jurisdiccionales.

En Italia el control económico financiero se ha encomendado a la Corte dei Conti en el artículo 100 de su Constitución¹⁸⁰, reconociéndose en éste que ejercerá las funciones de control de forma preventiva sobre los actos de gobierno, así como a posteriori sobre la ejecución del presupuesto, como sobre aquellas entidades que el Estado haya subvencionado o apoyado financieramente. Los resultados de estas funciones de control deben ser comunicadas por la Corte dei Conti a las Cámaras.

Junto a esta función de control, la Constitución Italiana en su artículo 103 le atribuye funciones jurisdiccionales en las materias de contabilidad pública y en las demás que la ley determine.

El elemento diferenciador respecto a otros Tribunales de Cuentas de la Corte dei Conti es la facultad que tiene de realizar un control a priori sobre los siguientes aspectos¹⁸¹: los decretos del Presidente de la Republica, decretos ministeriales y de otras autoridades que autoricen gastos, actuaciones relativas

¹⁸⁰ Artículo 100 de la Constitución italiana de 1947: “... El Tribunal de Cuentas ejercerá el control preventivo de legitimidad sobre los actos del Gobierno, así como el control sucesivo sobre la gestión de los Presupuestos del Estado.

Participará, en los casos y del modo que la ley establezca, en el control sobre la gestión financiera de los entes a los que el Estado contribuya de modo ordinario. Informará directamente a las Cámaras acerca del resultado de la comprobación efectuada.

¹⁸¹ GOMEZ SANCHEZ, Y.: *El Tribunal de Cuentas: el control económico financiero externo en el ordenamiento constitucional español*, óp. cit., pág. 60

a los empleos de los dependientes públicos, los mandamientos de pago de los gastos del Estado y las ordenes de crédito a favor de los funcionarios encargados de la ejecución de gastos.

En América Latina¹⁸², este modelo fue el adoptado por Brasil, Chile, El Salvador y Guatemala. Argentina tuvo hasta el año 1992 un Tribunal de Cuentas organizado bajo estas características, pero en el año 1993 se creó la Auditoría General de la Nación, sin atribuciones jurisdiccionales.

Algunas de estas entidades, aun cuando no poseen jurisdicción per se, tienen competencia para ordenar a los organismos de la Administración la realización de procedimientos dirigidos a determinar responsabilidades (sumarios). Así ocurre en Costa Rica, Nicaragua, Paraguay y Uruguay.

¹⁸² GROISMAN, E y LERNER, E.: “La responsabilización en la Nueva Gestión Pública Latinoamericana”. Buenos Aires, editorial *Consejo Científico del CLAD-BID-EUDEBA*, 2000, pág. 346

4.3. Sistema germano.

En último lugar nos referiremos al Tribunal de Cuentas Federal Alemán (TFC). La Constitución alemana dispone que la Federación alemana está constituida por la Federación y por 16 Estados federados, lo que implica la existencia de un Tribunal de Cuentas Federal, con competencia en el ámbito de la Federación y con 16 Tribunales regionales con competencias en los respectivos Laenders.

El artículo 114 de la Constitución alemana establece que “el Tribunal Federal de Cuentas, cuyos miembros gozaran de independencia judicial, fiscalizaran las cuentas, así como la economía y legalidad de la gestión presupuestaria y económica. Deberá informar directamente todos los años, además de al Gobierno Federal, también al Bundestag y al Bundesrat¹⁸³.”

El TFC es un cuerpo colegial y en consecuencia las decisiones como institución son adoptadas por sus diferentes órganos colegiados. Las decisiones son adoptadas por órganos colegiados bipersonales (el director del Departamento de fiscalización y el Jefe del Departamento pertinente), salvo en casos especiales en los que se constituye un órgano colegiado tripersonal, siendo en este caso el tercer miembro el Presidente o Vicepresidente del TFC.

El TFC tiene encomendadas las siguientes funciones, la función fiscalizadora con la cual provee a las dos Cámaras del Parlamento con una descripción fiable de la gestión financiera Federal en la que se concretan las causas y los impactos de las deficiencias más significativas y se aporta propuestas de solución a las mismas.

¹⁸³ El Parlamento Federal (*Bundestag*) es el órgano federal supremo legislativo de la República Federal de Alemania, ejerciendo las funciones de una cámara baja, siendo el Consejo Federal (*Bundesrat*) es el órgano de representación de los dieciséis estados federados de Alemania, actúa como órgano constitucional federativo y legislativo de Alemania. Aunque según la constitución alemana oficialmente no es parte del Parlamento federal, en la práctica ejerce las funciones de una cámara alta.

La función consultiva, por la cual tiene que apoyar al Parlamento en todo lo relativo a la formación y aprobación de los presupuestos Y en aquellas materias que tengan trascendencia financiera o contable.

4.4. Características comunes de las EFS.

Pese a los diferentes modelos de control externo que se han planteado, existe una fuerte vinculación entre las diferentes EFS gracias al movimiento internacional de armonización de los sistemas nacionales, impulsado desde la INTOSAI. Las EFS nacen para atender una serie de cometidos que están definidos en el artículo 4 de la Declaración de Lima¹⁸⁴, y que responden a unos objetivos comunes a todas ellas.

El primero, consiste en garantizar la racionalidad y eficacia en el manejo de las finanzas públicas. En segundo lugar se pretende dar una respuesta a la creciente intervención del Sector Público en la vida económica de los países. Y por último, garantizar la estabilidad y desarrollo de los Estados conforme a los postulados de Derecho Internacional.¹⁸⁵

Para alcanzar estos objetivos comunes la doctrina ha enumerado una serie de principios básicos que son comunes a todas las EFS.

a) Principio de independencia

La primera característica que es común a todas las EFS es la independencia, como señala FERNANDEZ PIRLA y SALA SANCHEZ “la eficacia de cualquier Órgano Superior de Fiscalización reposa, ciertamente, en su independencia y en su competencia”¹⁸⁶.

Por lo tanto, la independencia se configura como la condición necesaria para que la fiscalización de la gestión económico-financiera de un gobierno pueda llevarse a cabo con objetividad, imparcialidad y sustentada en criterios profesionales, técnicos y jurídicos suficientes.

¹⁸⁴ En el artículo 4º se recoge en sus apartados 1 y 2 que la tarea tradicional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores es el control de la legalidad y regularidad de las operaciones. En su apartado 2 se amplían las funciones de las mismas, incluyendo el control de rentabilidad, utilidad, economicidad y eficiencia de las operaciones estatales, que no sólo abarca a cada operación sino a la actividad total de la administración, incluyendo su organización y los sistemas administrativos.

¹⁸⁵ CUBILLO RODRÍGUEZ, C.: *La jurisdicción del Tribunal de Cuentas*, óp. cit., pág. 32.

¹⁸⁶ FERNÁNDEZ PIRLA, J.M. y SALA SANCHEZ, P.: *El Tribunal de Cuentas, ayer y hoy*, Servicio de Publicaciones del Tribunal de Cuentas, 1987, pág. 32.

En un Estado moderno, el Parlamento tiene la facultad de aprobar los presupuestos, mientras que el Gobierno, como órgano ejecutivo, es el responsable de la ejecución de los presupuestos. La función que se les encomienda a las EFS es la de auditar a las autoridades que ejercen el poder ejecutivo. Así lo dispone explícitamente la Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización, la "Declaración de Lima" en la que se establece que las actividades del Gobierno, sus autoridades administrativas y demás entidades subordinadas están sujetas a las auditorías realizadas por las EFS (Art. 9).

Esta situación se plantearía de forma pacífica en una situación en la cual existiera un equilibrio entre las distintas instituciones del Estado, pero como señala FRANZ FIEDLER, "dada la magnitud de poder estatal que se concentra en el poder ejecutivo del Gobierno, existe el peligro subyacente de que este poder se utilice contra las autoridades responsables de la fiscalización gubernamental. Esto implica un riesgo constante de que el poder ejecutivo influya sobre las actividades de los organismos dedicados a la auditoría del Gobierno e interfiera en su independencia. Si dicha influencia se ejerciese de hecho sobre la auditoría gubernamental, la EFS no tardaría en encontrarse en un estado de dependencia con respecto al Gobierno que está fiscalizando. Por consiguiente, el control objetivo y eficaz de la gestión financiera del Estado se vería obstaculizado, y la auditoría gubernamental se degradaría hasta el punto de convertirse en un acto de auto-control o una "coartada" del Gobierno en relación con sus actividades. La EFS se transformaría en una marioneta del Gobierno"¹⁸⁷.

En la actualidad, la mayoría de las EFS afirman gozar de independencia respecto al poder ejecutivo y mantener una estrecha relación con el poder legislativo¹⁸⁸, en la propia Declaración de Lima se reconoció que las EFS no pueden ser absolutamente independientes porque forman parte del Estado en su conjunto (Art. 5.2), y estipula en términos inequívocos que las EFS pueden

¹⁸⁷ FRANZ FIEDLER, *La independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, INTOSAI: 50 años (1953-2003)*, Publicación monográfica de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, 2004, Viena, pág. 118-132.

¹⁸⁸ JIMENEZ RIUS, P.: *El control de los fondos públicos. Propuestas de mejora*, óp. cit., pág. 549

llevar a cabo sus tareas con objetividad y eficacia únicamente si son independientes de la entidad fiscalizada y están protegidas con respecto a los influjos externos (Art. 5.1).

La Declaración de Lima exige además que la independencia de la EFS se incorpore a la Constitución (Art. 5.3), en consonancia con los criterios que la doctrina.

La creación y configuración de las EFS se encuentran en la mayoría de los casos recogidas en sus respectivas Constituciones. En todas las EFS de los estados miembros de la Unión Europea sus Constituciones regulan sus EFS, salvo en Inglaterra que no tienen Constitución aprobada. Esta situación no se produce en Estados Unidos donde su Constitución solo impuso la obligación al legislativo de controlar la acción del ejecutivo.

Aunque la configuración constitucional de las EFS no constituye un requisito indispensable para garantizar la autonomía y libertad de estas instituciones, produce un refuerzo de dicha cualidades y dota a las EFS de un estatuto jurídico y de facto muy poderoso. Lo importante no es tanto la configuración constitucional de la EFS, sino la garantía constitucional del ejercicio independiente de la función de control de la gestión pública¹⁸⁹.

Los factores determinantes de la independencia de las EFS se explicitan en la Declaración de Lima. Así en su artículo 5.2 afirma que las EFS deben poseer la independencia organizativa exigida para desempeñar sus tareas. El poder ejecutivo no debe ejercer ninguna influencia restricta sobre una EFS. La independencia frente al Poder Legislativo se materializa, fundamentalmente en la imposibilidad de que éste pueda determinar los procedimientos de fiscalización y los resultados de la misma¹⁹⁰.

La independencia organizativa se plantea en dos ámbitos. En primer

¹⁸⁹ En este sentido VALLES VIVES, F: *El control externo del gasto público. Configuración y garantía constitucional*, óp. cit., pág. 508 y JIMENEZ RIUS, P.: *El control de los fondos públicos. Propuestas de mejora*, óp. cit., pág. 548,

¹⁹⁰ CUBILLO RODRÍGUEZ, C.: *La jurisdicción del Tribunal de Cuentas*, óp. cit., pág. 33

lugar, las EFS deben gozar de autonomía para determinar el contenido de los programas y planes de fiscalización. En segundo lugar, deben tener autonomía para tomar sus propias decisiones con relación a su estructura orgánica y al número y cualificación del personal que trabaja en sus sedes¹⁹¹.

Con referencia al personal, la Declaración de Lima reconoce que la garantía de la independencia de la EFS, reside en la independencia de sus miembros (Art. 6.1), entendiéndose por miembros a aquellas personas que deben tomar las decisiones en representación de la EFS y que tienen que responder de tales decisiones ante terceros, es decir, los miembros de un organismo colegiado de toma de decisiones, o el director de una EFS organizada con carácter monocrático.

Analizando la naturaleza y status de la dirección de la EFS, nos encontramos entidades que responden al modelo anglosajón (USA, Canadá, Reino Unido), en donde la cabeza de la institución es un Auditor General o un Presidente y, por lo tanto, responden a un modelo unipersonal, apoyado por una oficina de auditoría. O el modelo latino, en el que las decisiones se adoptan por órganos colegiados. Respecto a qué tipo de organización supone un mejor funcionamiento de la entidad, si el unipersonal o el colegiado, se han barajado diversos argumentos en defensa de ambos modelos. Así la doctrina opina que en los sistemas colegiados existe un mayor grado de democracia, una menor eficacia, mayor objetividad y presenta un mayor coste económico que un sistema unipersonal, que está dotado de mayor eficacia, más subjetividad y mayor austeridad¹⁹².

Frente a esta opinión, JIMENEZ RIUS, tras realizar un profundo análisis de distintas EFS llegó a la conclusión que el adecuado funcionamiento de la EFS depende de la voluntad, profesionalidad e independencia de la persona o personas que las dirijan, independientemente de la naturaleza de la dirección.

¹⁹¹ JIMENEZ RIUS, P.: *El control de los fondos públicos. Propuestas de mejora*, óp. cit., pág. 555.

¹⁹² LOZANO MIRALLES, J.: *Configuración e independencia de los órganos de control externo: la análisis comparado*, Civitas-Cámara de Cuentas de Andalucía, 1996, pág. 35.

Con referencia al personal de las ESF a la luz de la experiencia práctica, es preciso reconocer el hecho de que existe un nivel de implicación gubernamental en la designación de los miembros de la EFS, sobre todo en el caso de sus responsables. Así, aunque en España el nombramiento de la dirección es realizada exclusivamente por el legislativo, en otros países como Francia es realizada por el ejecutivo. En Reino Unido, Estados Unidos o Alemania, ambos poderes intervienen en la designación del personal directivo. En Estados Unidos, el Contralor es elegido por el Presidente, con el consejo y consentimiento del Senado. En Alemania, la afiliación política del Presidente del Tribunal de Cuentas y del Vicepresidente reflejan los principales partidos del gobierno y la oposición. En el Reino Unido, el puesto de Auditor General es estrictamente no político, pero a propuesta del Primer Ministro, en consulta con el Presidente del Comité de Cuentas Públicas que es un miembro de la oposición de la Cámara de los Comunes.

Cualquier evaluación acerca de la auténtica independencia de una EFS dependerá de si el derecho gubernamental de participación se limita al procedimiento de designación como tal, o si se extiende a la forma en que el órgano directivo de la EFS lleva a cabo su función y toma las decisiones. Esto último sería incompatible con la independencia de los órganos directivos, y por consiguiente, de la propia EFS.

Otro problema que se plantea es la posibilidad que puedan tener los gobiernos para destituir de su cargo, de manera arbitraria, a quienes toman decisiones en la EFS. La mera posibilidad de esta acción gubernamental disminuiría la autoridad del órgano directivo de una EFS, dañaría su imparcialidad, pondría en tela de juicio la objetividad de sus auditorías y socavaría la independencia de toda la EFS.

Esto no quiere decir que existan causas por las que el órgano de dirección de una EFS pueda ser destituido antes de que finalice su mandato, si deja de estar capacitado para cumplir sus tareas oficiales, o si es culpable de infracciones. Sin embargo, debe existir una garantía de que tal destitución será consecuencia de un procedimiento formal, estrictamente regulado, y que se

base en el imperio de la ley¹⁹³.

El status de los “órganos directivos” de las EFS varía bastante, aunque casi siempre se les reconoce un status especial que permite que los mismos puedan desarrollar con más libertad e independencia las funciones que tienen encomendadas.

En el Reino Unido, el Contralor y Auditor General es un funcionario de la Casa de los Comunes, debiendo ser removido por el monarca en base a una Resolución de ambas Cámaras. En Alemania y España están sujetos a las mismas causas de incompatibilidad, incapacidad y prohibiciones establecidas para los jueces, pudiendo ser removidos en ambos casos exclusivamente por incumplimientos muy graves y previo procedimiento contradictorio tramitado previamente por el legislativo. En Francia, el Presidente del Tribunal es inamovible.

El último de los criterios que determinan la independencia de las EFS es la autonomía financiera.

Como cualquier otra actividad del Estado, el control externo provoca costes que deberán sufragarse a través del presupuesto público. La eficacia de las EFS está muy condicionada por los recursos presupuestarios disponibles para efectuar su labor. Cuanto menor sea la proporción del presupuesto que se dedique a la auditoría gubernamental, más reducido será el ámbito en el cual la EFS desempeñará sus funciones, con independencia de lo bien intencionadas que sean las disposiciones legales referentes a las facultades y la independencia de una EFS.

Para excluir la posibilidad de que tales restricciones obstaculicen las actividades de la EFS, la Declaración de Lima exige que a las EFS se les proporcionen los medios financieros que les permitan cumplir sus tareas (Art. 7.1).

¹⁹³ FRANZ FIEDLER, *La independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, INTOSAI: 50 años (1953-2003)*, óp. cit., pág. 118-132.

Por norma general, las EFS gozan de autonomía presupuestaria, siendo los Parlamentos los responsables de determinar los recursos económicos de las mismas. Aunque el concepto de autonomía financiera es más amplio que el de autonomía presupuestaria, y comprende todas las fases del ciclo económico-financiero que conlleva la existencia de dichos órganos. Las fases se podrían concretar en la elaboración y aprobación de sus presupuestos, las modificaciones del mismo, su ejecución y liquidación, incluyendo el régimen de contratación, contabilidad y gestión de personal, y por último su control financiero¹⁹⁴.

Sin embargo, en algunos países, también participa el ejecutivo (como ocurre en Alemania), en donde el anteproyecto de presupuesto es formado por el propio Tribunal Federal de Cuentas y remitido al Ministro de Finanzas alemán para que lo incluya en el Presupuesto Federal. Si el Ministro lo modificara, debería comunicar al ejecutivo federal esta modificación en el caso en que no sea aceptada por el TFC, para su posterior aprobación por el Parlamento.

En el Reino Unido, la NAO elabora y remite un proyecto de presupuesto a un Comité Parlamentario, y este Comité recomienda al Parlamento que sea aprobado. El mismo procedimiento se sigue en Estados Unidos con la GAO, a través de la Comisión de Asuntos Gubernamentales del Senado.

b) Principio sobre el ámbito de competencias de las Entidades que ejercen la función de control.

Este principio se aplicaría a dos ámbitos diferentes. El sujeto pasivo de la actividad fiscalizadora y el objeto de dicha actividad.

Con referencia al sujeto pasivo de la actividad fiscalizadora, con carácter general, todas las EFS tienen encomendado la fiscalización de sus respectivos “sectores públicos estatales”; por lo tanto, tienen competencias para fiscalizar

¹⁹⁴ GALAN DEL FRESNO, J. M.: “La autonomía Financiera de los Órganos Constitucionales”, en *Crónica 1998-1999*, Asociación de Letrados y Auditores del Tribunal de Cuentas, Madrid, pág. 91.

la Administración del Estado y los entes, organismos y empresas estatales.

Con referencia a la fiscalización de las Administraciones regionales y locales, la situación que se presenta es más heterogénea. Así mientras el modelo español se caracteriza por una gran amplitud, y considera Sector Público, a los efectos de la función de control, tanto al Estado como a las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales, existiendo órganos de carácter autonómico con competencias de fiscalización de sus correspondiente ámbito autonómico y local, lo cual supone que una Comunidad Autónoma o Corporación Local pueden ser fiscalizada por dos Entidades de fiscalización. Sin embargo, en países como Francia y Alemania hay órganos de fiscalización específicos dentro del ámbito territorial de dichas Administraciones (Cortes Regionales de Cuentas Francesas y los Tribunales de Cuentas de los Lander alemanes). En Estados Unidos, por el contrario, cada Estado nombra a su propio auditor, que es el responsable de auditar las cuentas del Estado.

Con referencia al control y fiscalización de las empresas públicas, las EFS más avanzadas suelen ser competentes para fiscalizar empresas. Así Francia selecciona auditores del sector privado para fiscalizar las empresas públicas. En el Reino Unido, la NAO selecciona los cuerpos de auditores que examinan las empresas privatizadas.

Como resumen, JIMENEZ RIUS¹⁹⁵ considera que la cuestión relativa a las competencias de las EFS es muy conflictiva, ya que aun existen algunas EFS que carecen de competencias o encuentran grandes obstáculos para fiscalizar determinados entes públicos, considerando que debería existir una normativa clara sobre las competencias de las EFS.

Con referencia a las competencias de las EFS, que ya han sido enunciadas anteriormente, pudiendo clasificarlas en competencias de verificación contable y legal, control de los principios de economía y eficiencia, y en su caso, exigencia de responsabilidades contables. El panorama de las EFS ofrece un complejo espectro de soluciones a la hora de determinar las

¹⁹⁵ JIMENEZ RIUS, P.: *El control de los fondos públicos. Propuestas de mejora*, óp. cit., pág. 564

respectivas competencias que se les han encomendado a cada una de estas instituciones.

En los países de tradición anglo-sajona, las instituciones de control tienen un amplio margen de actuación en todas aquellas funciones de fiscalización, que se caracterizan por un control de eficiencia dotado de una elevada calidad técnica.

Esta situación no es extrapolable a muchos otros países, ya que las EFS tienen unas facultades de control mucho más limitadas. Existiendo casos como los de Bélgica o Grecia, en donde sus respectivos Tribunales de Cuentas fiscalizan la actividad económico-financiera a través de una supervisión limitada a un mero control de legalidad.

CAPÍTULO II

EL TRIBUNAL DE CUENTAS DE ESPAÑA

1. LA ACTIVIDAD ECONÓMICO FINANCIERA DEL SECTOR PÚBLICO EN ESPAÑA

El mayor o menor grado de intervención pública en la actividad económica de un país constituye el factor más importante a la hora de determinar el modelo económico de funcionamiento de su organización política y social.

La doctrina económica clásica consideraba que el libre juego de los intereses personales, sin intervención alguna del Estado, era suficiente para que los medios de producción se distribuyeran de la forma más racional, dando lugar al mayor bienestar social posible¹⁹⁶.

Esta teoría fue criticada, y ya el propio Adam Smith y otros economistas liberales clásicos reservaron un papel escaso al Estado, pero reconocieron implícitamente la existencia de “fallos del mercado”, de externalidades o, en general, de circunstancias que justificarían la intervención directa o reguladora estatal en casos concretos¹⁹⁷. Hoy en día resulta muy evidente que los Poderes Públicos desempeñan un papel muy importante en las economías modernas.

En lo que se refiere a España, debemos mencionar tres características de la actividad económico-financiera del sector público: la existencia de un modelo económico que permite un cierto margen de actividades a los Poderes Públicos, la necesaria sujeción de dicha actividad a determinados principios y valores, y por último, el funcionamiento de un sistema de control en garantía

¹⁹⁶ PIGOU, A.C.: *La economía del bienestar*, óp. cit., pág. 107.

¹⁹⁷ HERNANDEZ MARTIN, M. A.: *La Intervención del Sector Público en la economía y su actividad empresarial*, Universidad de Salamanca, 1988, pág. 34.

del cumplimiento de los requisitos que el ordenamiento jurídico somete a la actividad económico financiera del Sector Público.

Así, el artículo 38 de la Constitución Española consagra la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado e impone a los Poderes Públicos el deber de garantizar y proteger su ejercicio. Sin embargo, el mismo artículo recoge unas potestades de intervención pública en la vida económica nacional, al condicionar la libertad de empresa a las exigencias de la economía general, y en su caso de la planificación.

En la misma línea, el artículo 128 CE subordina la riqueza del país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad al interés general, y reconoce la iniciativa pública en la actividad económica.

La Constitución da plena cobertura a la existencia de una actividad económico-financiera del sector público, pero a su vez le impone una serie de principios y valores que debe recoger en su actuación. Así, en el artículo 38 se exige una compatibilidad entre la intervención pública y la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado, el artículo 9.1 implica el sometimiento de la actividad económico financiera del Sector Público al Ordenamiento Jurídico, el artículo 31.2 somete la mencionada actividad a los principios de eficiencia y economía, el artículo 31.2 somete esta actividad a la corrección de los desequilibrios sociales y la redistribución de la riqueza, el artículo 45 sujeta la participación pública en la vida económica, al deber de velar por el mantenimiento de la calidad de vida de los ciudadanos a través de la conservación y mejora del medio ambiente.

Este reconocimiento de la posibilidad de intervención del Sector Público en la vida económica del país, con el máximo rango normativo, unido a la imposición de unos valores y principios a los que debe someter su ejercicio, hacían inevitable que la Constitución contemplara el sistema institucional de

control de la actividad económica desplegada por el Estado¹⁹⁸.

La Constitución contempla tanto la organización, como las líneas maestras de funcionamiento de las Instituciones a las que encomienda el control de la actividad económico-financiera del Sector Público.

¹⁹⁸ CUBILLOS RODRÍGUEZ, C: *La jurisdicción del Tribunal de Cuentas*, óp. cit., pág. 26.

2. EL CONTROL EXTERNO EN ESPAÑA

Los organismos que desarrollan las funciones de control externo en España son el TCu, los Órganos de Control Externo de las CCAA, denominados OCEX y el Tribunal de Cuentas Europeo. También existen organizaciones internacionales en las que participan las instituciones españolas.

Dentro de la estructura de control de la actividad económico-financiera del Sector Público, la Constitución Española encomienda el control externo de la actividad económico-financiera al TCu, institución que consagra en el artículo 136, que cierra el Título VII de “Economía y Hacienda”.

Según este artículo, “el TCu es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica de Estado, así como del sector público. Dependerá directamente de las Cortes Generales y ejercerá sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado”.

La supremacía del TCu proclamada en la Constitución no se define en el Derecho positivo, siendo un concepto que ni en el artículo 120 de la Constitución de 1931, ni en el artículo 127 del Anteproyecto de la Constitución existía. La inclusión del concepto de “supremacía”, para MUÑOZ ÁLVAREZ¹⁹⁹, tiene que ver con la Declaración de Lima de INTOSAI de 1977, que influyó en la concepción que se realizó del TCu en los debates parlamentarios. Para otros autores²⁰⁰, la supremacía debe entenderse como un blindaje de su ámbito competencial frente al propio Parlamento, a los otros Órganos de Control Externo y al Poder Judicial. El carácter de supremo respecto a las Cortes Generales implica que éstas no pueden imponer criterios técnicos o de ningún otro carácter, y no pueden influir con mandatos o instrucciones respecto el

¹⁹⁹ MUÑOZ ÁLVAREZ, R.: “Constitución y Tribunal de Cuentas. Anecdótico”, *Revista Española de Control Externo*, 2003, pág. 101-111.

²⁰⁰ GOMEZ SANCHEZ, Y.: El Tribunal de Cuentas. El control económico financiero externo en el Ordenamiento Constitucional Español, óp. cit., pág. 160-166.

trabajo de verificación económica. Con referencia a otros órganos de control externo, la supremacía supone que no puede existir otro órgano igual o superior en su orden. En último lugar su carácter supremo no menoscaba ni perjudica la configuración constitucional del Tribunal Supremo como órgano jurisdiccional supremo en todos los órdenes, ya que el carácter de supremo del TCu se circunscribe exclusivamente al ámbito de la fiscalización-económico financiera, sin invadir ámbitos jurisdiccionales²⁰¹.

Sin embargo el TCu no es el único organismo fiscalizador de la actividad económico-financiera pública. Además de las competencias de fiscalización del TCu, algunas Comunidades Autónomas han creado Órganos de Control Externo (OCEX), que actúan dentro de su ámbito territorial, compartiendo con el TCu la actividad fiscalizadora, sin perjuicio de la supremacía de éste.

Aunque la Constitución no contempla la existencia de los OCEX autonómicos, si recoge la facultad de las CC.AA. para organizar sus instituciones de autogobierno (art. 148.1).

La doctrina ha considerado que “la normativa estatal conformante del bloque constitucional permite expresamente la existencia de los OCEX autonómicos”²⁰², ya que la potestad de creación de los entes de control externo autonómicos viene respaldada por el artículo 22 LOFCA y por el apartado segundo del artículo primero de la Ley Orgánica del propio TCu, que establece que el TCu “es único en su orden y extiende su jurisdicción a todo el territorio nacional, sin perjuicio de los órganos fiscalizadores de cuentas que para las Comunidades Autónomas puedan prever sus Estatutos”.

Algunos de los primeros Estatutos de Autonomía que regulaban sus propios órganos de control externo fueron recurridos ante el Tribunal

²⁰¹ La fiscalización queda fuera del control jurisdiccional, según la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 1988 y de 27 de febrero de 2004, no siendo el TC un Tribunal Supremo cuando ejerce la función jurisdiccional, según las Sentencias del Tribunal Constitucional 187/1988, de 17 de octubre y 18/1991, de 31 de enero.

²⁰² VERA SANTOS, J. M.: *El Tribunal de Cuentas y los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, pág. 33.

Constitucional, fundamentalmente por dos causas. La primera de ellas relativa a las funciones de estas entidades, así como la compatibilidad de la existencia de los órganos de control externo autonómicos con el TCu. Y en segundo lugar, las competencias de ambos órganos, especialmente en los referido al control de las corporaciones Locales.

El Tribunal Constitucional, en las Sentencias 187/1988, 18/1991 y 215/2000, entre otras cuestiones ha destacado, en contestación al reparto de competencias respecto a las funciones de fiscalización y jurisdiccional, que “la distinta naturaleza de ambas funciones explica que, mientras la LOTCu califica a éste como supremo órgano fiscalizador (art. 1.1), en cambio lo considera en cuanto a su función de enjuiciamiento contable, único en su orden, abarcando su jurisdicción -que tiene el carácter de exclusiva y plena- todo el territorio nacional (art. 1.2). Y si bien en dicha Ley se parte de la existencia de órganos fiscalizadores de cuentas que pueden establecer los Estatutos de las Comunidades Autónomas, no existe esta previsión en cuanto a la actividad jurisdiccional, si bien el Tribunal podrá delegar en órganos autonómicos fiscalizadores la instrucción de procedimientos jurisdiccionales (art. 26.3 de la Ley). Cabe concluir, pues, que el TCu es supremo, pero no único, cuando fiscaliza, y único, pero no supremo cuando enjuicia la responsabilidad contable”²⁰³.

Con referencia a la segunda cuestión que se planteaba, referente a la competencia de los OCEX de realizar el control de las Corporaciones Locales, el Tribunal Constitucional considera que “la actividad de control realizada por las Comunidades Autónomas no excluye, pues, la que pueda ejercer el Estado, a través del TCu, en el ámbito de su propias competencias sobre la materia.

Ambos controles sobre la actividad financiera de las Corporaciones locales no tienen por qué excluirse mutuamente, sino que pueden coexistir y

²⁰³ Fundamento jurídico segundo de la Sentencia 18/1991, de 31 de enero. Recurso de inconstitucionalidad 890/1985. Promovido por el Gobierno de la Nación contra determinados preceptos de la Ley la siguiente 6/1985, de 24 de junio, del Parlamento de Galicia, del Consejo de Cuentas. BOE 25 de febrero de 1991.

superponerse. Dichos controles se concretan en la elaboración de informes o memorias, y su conocimiento puede interesar, para el ejercicio de sus respectivas competencias, aparte de a las propias Corporaciones locales fiscalizadas, tanto al Estado como a las Comunidades Autónomas y sus respectivas Cámaras legislativas. Todo ello sin perjuicio de la relación de supremacía establecida constitucionalmente entre el TCu y los demás órganos fiscalizadores, y del empleo, en su caso, de las técnicas tendentes a reducir a unidad la actuación de uno y otros y a evitar duplicidades innecesarias o disfuncionalidades, que serian contrarias a los criterios de eficiencia y economía enunciados en el art. 31.2 de la Constitución”²⁰⁴.

Las Comunidades Autónomas han creado entes de control externo, bien por vía estatutaria o por sus propias Asambleas legislativas a través de la potestad de auto-organización y de control del Ejecutivo propio²⁰⁵. El modelo que han seguido es el del propio TCu, quedando adscritos los entes creados a las respectivas asambleas legislativas, y entre cuyas funciones principales están la de fiscalización de la administración autonómica y la local, cobrando especial importancia la fiscalización de la Cuenta General de la Comunidad Autónoma. A algunos de estos entes se les han encomendado funciones consultivas de asesoramiento a las asambleas legislativas en materia financiera y presupuestaria²⁰⁶.

Como resumen, las normas que integran el bloque constitucional en materia de control externo del sector público en España están constituidas por los artículos 136 y 153 d) de la CE, por la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del TCu (LOTcu), por los preceptos de los Estatutos de Autonomía que prevén la creación de OCEX²⁰⁷ y por el artículo 17 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22

²⁰⁴ STC 187/1988, de 17 de octubre. Recurso de inconstitucionalidad número 426/1984. FJ 12. BOE 7 de noviembre de 1988

²⁰⁵ NIETO DE ALBA, U.: “Una reconstrucción doctrinal de la descentralización: aplicación al control externo”, *Revista Española de Control Externo*, nº 12, 2002, pág. 17-32. En el artículo analiza la necesidad de coordinación entre el TCu y los OCEX, debido a la mayor relevancia que han ido adquiriendo.

²⁰⁶ VERA SANTOS, J. M.: *El Tribunal de Cuentas y los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas*, óp. cit., pág. 116-119

²⁰⁷ STC 187/1988, de 17 octubre, FJ 7º, y 18/1991, de 31 de enero, FJ 2º.

de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

En último lugar, tras la adhesión al tratado de la Unión Europea se debe hacer una referencia al Tribunal de Cuentas Europeo, que se recoge en el artículo 13 del Tratado.

De conformidad con el artículo 285 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), al Tribunal de Cuentas Europeo le corresponde “la fiscalización, o control de cuentas de la Unión, será efectuada por el Tribunal de Cuentas”. Este Tribunal tiene encomendado el examen de las cuentas de la totalidad de los ingresos y los gastos de la Unión y también las cuentas de la totalidad de los ingresos y gastos de cualquier órgano u organismo creado por la Unión. Este examen se refiere a la legalidad y regularidad de los ingresos y gastos y garantizará una buena gestión financiera, realizando también una declaración sobre la fiabilidad de las cuentas y sobre la legalidad y regularidad de las operaciones subyacentes.

El trabajo del Tribunal de Cuentas Europeo se plasma en un informe anual, el cual se transmite a las restantes instituciones de la Unión y se publica en el Diario Oficial de la Unión Europea, acompañado de las respuestas de estas instituciones a las observaciones del Tribunal de Cuentas Europeo.

También tiene encomendada una función consultiva, pudiendo presentar en cualquier momento sus observaciones, que podrán consistir en informes especiales sobre cuestiones particulares y emitir dictámenes a instancia de una de las demás instituciones, así como el asesoramiento al Parlamento Europeo y al Consejo²⁰⁸.

Un apartado importante se refiere a la colaboración con las instituciones nacionales de control, ya que el Tribunal de Cuentas Europeo realiza labores de fiscalización de la gestión de los fondos comunitarios en los Estados miembros de la Unión Europea, estableciéndose en el artículo 287.3 del TFUE

²⁰⁸ <http://www.eca.europa.eu/es/Pages/LegalFramework.aspx>

los términos de colaboración entre ambos órganos de control.

En último lugar, el Tribunal de Cuentas Europeo solo tiene funciones de fiscalización, no teniendo por consiguiente funciones jurisdiccionales.

3. CONTABILIDAD Y CONTROL DE LA ACTIVIDAD ECONOMICO-FINANCIERA DEL SECTOR PÚBLICO

Para poder analizar el control de la actividad económico-financiera del Sector Público es imprescindible hacer una breve referencia a la Contabilidad Pública, ya que no podemos entender la función de control sin la conexión necesaria que tiene con la contabilidad, debido a que esta constituye la forma de expresar y valorar la actividad económico-financiera del Sector Público.

La doctrina le ha asignado tres funciones básicas a la contabilidad pública: facilitar la correcta gestión del patrimonio colectivo, poner a disposición de los usuarios de la contabilidad una información adecuada sobre la gestión realizada, entendiendo por usuarios tanto a los gestores públicos como a los ciudadanos, y por último, convertirse en un instrumento que permita el reflejo de la situación patrimonial de la entidad a de efectos realizar la función supervisara otorgada a los órganos de control²⁰⁹.

El artículo 119 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, establece el régimen de sujeción de la actividad económico-financiera del Sector Público al régimen de contabilidad, tanto para reflejar toda clase de operaciones, costes y resultados de su actividad, como para facilitar datos e información con trascendencia económica.

Según el apartado 2 del artículo 119 LGP “la contabilidad del sector público estatal se configura como un sistema de información económico-financiera y presupuestaria que tiene por objeto mostrar, a través de estados e informes, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución del presupuesto de cada una de las entidades integrantes del mismo”.

El Capítulo I del Título V del la LGP, en donde se encuadra el artículo mencionado, además de establecer el régimen de sujeción de la actividad

²⁰⁹ CUBILLOS RODRÍGUEZ, C: *La jurisdicción del Tribunal de Cuentas*, óp. cit., pág. 28.

económico-financiera al régimen de contabilidad, también lo podemos encuadrar en el derecho del control, ya que establece, entre otras, la obligación de rendir cuentas de sus operaciones al TCu, la utilización de la contabilidad con el objetivo de suministrar información para el ejercicio de los controles de legalidad, financiero, de economía, eficiencia y eficacia, y el suministro de información a los órganos de control interno y externo.

2.1. La Contabilidad Pública en España.

La contabilidad pública ha experimentado en España un importante progreso a lo largo de las últimas décadas. A principios de los años ochenta del siglo pasado se inició un proceso de modernización de la contabilidad pública, que se ha traducido en una mejoría y modernización de los procesos contables y de la información obtenida de la misma. En este proceso ha jugado un papel primordial el objetivo de normalización contable, con el que se ha intentado conseguir que todas las Administraciones públicas sigan los mismos principios contables a la hora de realizar sus operaciones contables y presentar su información, y de esta forma poder comparar los estados financieros de todas nuestras administraciones²¹⁰.

Este proceso lo impulsó la Intervención General del Estado en el marco de sus funciones directivas de la contabilidad pública.

Para poder llevar a cabo la normalización de la contabilidad pública, se consideró conveniente tomar de modelo el marco de los principios contables aplicados a la contabilidad privada. Con este enfoque se aprobó el primer Plan General de Contabilidad Pública por Orden del Ministerio de Hacienda de 14 de octubre de 1981. También se implantó un sistema de información contable que se denominó SICOP a partir de 1986 y el documento del marco conceptual denominado Principios Contables.

²¹⁰ LOPEZ DE MENESAS, M. U.: “La armonización contable”, en *Crónica 1998-1999*, Asociación de Letrados y Auditores de Tribunal de Cuentas, pág. 231.

Los objetivos que se pretenden alcanzar con el desarrollo de los sistemas de contabilidad pública son, según PEREZ PEREZ²¹¹, los siguientes. En primer lugar la armonización contable, con el objetivo de fijar criterios uniformes para la contabilización de las operaciones contables, como para la presentación de la información contable. En segundo lugar mejorar la transparencia y utilidad de la información contable, de forma que la información contable sirva de forma eficaz para facilitar la toma de decisiones por parte de los gestores, así como que permita disponer de información suficiente para los demás usuarios de la información contable, especialmente los ciudadanos. Y en último lugar el impulso de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en la función contable.

2.2. Cómo se refleja el coste de los servicios públicos y qué indicadores de gestión pueden proporcionar la contabilidad pública.

En el primer PGCP de 1981, la información que contenían las cuentas anuales se limitaba a la información de tipo presupuestario. Tras la aprobación de un nuevo PGCP en el año 1994, las cuentas anuales incluyen información de carácter presupuestario y financiero (a través del balance, cuenta de resultados económico-patrimonial y la información de la memoria), poniendo de manifiesto tanto la situación patrimonial de la Administración como los resultados desde un punto de vista económico y presupuestario.

Aunque la aprobación de los diferentes Planes Generales ha supuesto mejoras considerables en la contabilidad pública, queda pendiente la incorporación de otros principios adicionales a los financieros y presupuestarios a efecto de poder evaluar la actividad de las administraciones Públicas.

El resultado económico constituye el indicador clave de la gestión empresarial, sin embargo, las Administraciones tienen objetivos diferentes, como puede ser la satisfacción de las necesidades de los ciudadanos y la

²¹¹ PEREZ PEREZ, J. A.: “Proyectos y logros de la Contabilidad Pública en España”, *Presupuesto y Gasto Público*, 2007, pág. 95-107.

prestación de servicios públicos que no pueden ser evaluados a través del análisis del resultado económico-patrimonial de la Administración estudiada.

La valoración de la economía, eficacia y eficiencia de nuestras Administraciones exige que a los indicadores económica-financieros y presupuestarios que contienen las cuentas públicas, se adjunte más información relativa a la contabilidad analítica e indicadores de gestión que permitan valorar la buena o mala gestión de las entidades²¹².

Ante estos retos, la IGAE ha promovido en su Comisión de Contabilidad Pública la elaboración de dos Documentos de principios contables públicos, relativos a “Principios generales de contabilidad analítica de las administraciones Públicas” y de “Indicadores de gestión en el ámbito del sector público”.

Respecto a los costes de las actividades, solo se plantea que en las cuentas anuales se refleje el coste de las actividades financiadas con tasas o precios públicos. Recomendando que se presente alguna información, aunque con carácter muy agregado, de los costes de la organización.

Con referencia a los indicadores de gestión, en las cuentas anuales se debería incluir aquellos indicadores de gestión que permitan evaluar la consecución de las finalidades que tiene encomendada las entidades, desde las perspectivas de la eficacia, eficiencia, economía y medios de producción.

En el último PGCP²¹³, que entró en vigor el 1 de enero de 2011, se pretendió mejorar la información incluida en los estados financieros que formulan las Administraciones Públicas, incluyéndose en la memoria nueva información sobre el coste de las actividades desarrolladas por la entidad e

²¹² NICOLAS BRAVO, V.: “Líneas de reforma de la Contabilidad Pública en España”, *Presupuesto y Gasto Público*, IEF, 2008, pág. 231-242

²¹³ En el BOE de 28 de abril de 2010 se publicó la Orden EHA/1037/2012, de 13 de abril por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.

indicadores de gestión, información que resulta clave para poder efectuar una evaluación adecuada de la gestión realizada por la entidad.

Esta información se refleja en tres apartados de la Memoria, el apartado 24 recoge información sobre indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios; el apartado 25 recoge el coste de las actividades; y el apartado 26 que completa los anteriores con los indicadores de gestión.

La incorporación en las cuentas anuales de información sobre el coste de los servicios y de indicadores, tras la aprobación del nuevo PGCP, no puede considerarse como algo cerrado, ya que han surgido diversas voces críticas ante los muchos interrogantes surgidos sobre el contenido de los apartados 25 y 26.

De la simple lectura del apartado 25 se pone de manifiesto “la falta absoluta de definiciones tan importantes como: el sistema de costes que debe implantarse, los protocolos de cálculo del coste de las actividades y del catalogo de prestaciones”²¹⁴. Este apartado continúa la línea marcada por el documento de la IGAE, relativa al cálculo de los costes de los servicios, al intentar separar los costes de la actividad por su asignación a prestaciones sujetas o no a una tasa o un precio público. Aun así, resultando imposible determinar los costes de un servicio de forma individual, ya que los costes transversales de toda la organización desempeñan un papel fundamental en la determinación de los costes de estos servicios. No puede plantearse un estudio de costes de forma parcial, sino que es necesario plantar un proyecto más ambicioso que alcance al estudio del coste de los servicios de una organización de forma integral, para lo cual es necesario un compromiso de la Intervención General de la Administración del Estado de desarrollar unas guías de aplicación sectorial que permitan calcular los costes de los servicios

²¹⁴ ROBLEDA, H.: “El Nuevo Plan General de Contabilidad Pública: una herramienta oportuna para mejorar la información contable sobre la gestión pública”, *Auditoría Pública*, 2010, pág. 87-89.

públicos²¹⁵.

Los mismos problemas también se plantean respecto a los indicadores de gestión definidos en el nuevo PGCP, en donde se han diseñado unos indicadores genéricos que obedecen más a un planteamiento meramente académico que a determinar índices de eficiencia de las Administraciones. Por lo tanto también será necesario que la IGAE elabore guías en donde se protocolarice la forma de cálculo de estos indicadores, de forma que se conviertan en instrumentos de gestión que permitan vincular los gastos presupuestarios con la actividad, y aporten información que permita garantizar la sostenibilidad de los servicios prestados.

Tras el análisis de la información a la que se enfrentarán los auditores o fiscalizadores en la cuenta general de una entidad, queda patente que va a resultar muy complicado poder alcanzar los objetivos que se encomiendan a las auditorías operativas, al no tener información sobre los costes de los servicios, ni indicadores de gestión. La cultura fiscalizadora (o auditora) y contable pública debe evolucionar, para permitir que la comprobación del cumplimiento de los principios de eficacia y eficiencia sean el objetivo primordial de la fiscalización. Para lo cual la contabilidad pública debe desarrollar reglas, criterios y normas, que cumplan los sistemas contables públicos, y que permitan que los estados contables públicos proporcionen información suficiente para poder desarrollar una comprobación de la eficacia y eficiencia en la gestión de nuestras Administraciones²¹⁶.

²¹⁵ NICOLAS BRAVO, V.: “Líneas de reforma de la Contabilidad Pública en España”, *óp. cit.*, pág. 231-242

²¹⁶ SOCORRO ALEMAN, F.: “El nuevo Plan General de Contabilidad Pública, quizá una oportunidad perdida”, *Auditoría Pública*, 2010, pág. 105-110

4. ANTECEDENTES HISTORICOS DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

El control externo se ha realizado tradicionalmente en España por el TCu, convirtiéndose en la institución pública con la más larga e ininterrumpida tradición en nuestro país, ya en el año 1834, CANGA ARGUELLES proclamó que el TCu es “el cuerpo más antiguo de la Hacienda Pública”²¹⁷. Es necesario iniciar el estudio haciendo un análisis del largo devenir en la historia de España del Tribunal, de formas que permita comprender mejor la configuración actual del mismo.

La doctrina sitúa los orígenes del actual TCu en las Ordenanzas dadas por el Rey Juan II de Castilla en la primera mitad del siglo XV²¹⁸, lo que no impide reseñar las diversas instituciones y procedimientos de control de las cuentas públicas a lo largo de la Edad Media.

4.1.- El control de las finanzas públicas en la Edad Media

La hacienda pública en la Edad Media se caracterizaba por la opacidad, al producirse una gran interrelación entre los bienes y rentas del Rey respecto de los del Estado. Es a partir de la necesidad de obtención de más ingresos, cuando esta concepción patrimonialista se va diluyendo, al necesitar el monarca contar con otros estamentos para poder recaudar más impuestos, y realizar más gastos. Dada la nueva situación, las Cortes piden al monarca un uso eficaz y control de los recursos. Así, de una Hacienda Real viciada por una consideración jurídico-privada al servicio de los intereses patrimoniales del rey, se evoluciona hacia una hacienda vertebrada jurídicamente en torno a la idea de servicio público como deber del rey (personificación del Estado) hacia sus súbditos. A pesar de esto, otra característica de la organización de la Hacienda va a ser la desigualdad fiscal por razón de la pertenencia a una clase social o

²¹⁷ CANGA ARGUELLES, J.: *Diccionario de Hacienda con aplicación a España*, Madrid, 1834, t. II, pág. 606. Cita contenida en el artículo “Función y esencia del Tribunal de Cuentas” de Mendizábal Allende, R.

²¹⁸ MEDINA GUIJARRO, J. y PAJARES GIMENEZ, J.A.: “La función de enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas como su “propia jurisdicción” en la historia y en la Constitución Española”, *Revista Española de Control Externo*, 2005, pág. 33-68

estamento, por vía de privilegios y exenciones²¹⁹.

En este período histórico existen una la pluralidad de Haciendas u organizaciones fiscales en cada uno de los reinos o territorios de la Monarquía (Castilla, Aragón, Cataluña, Valencia, Navarra), al menos hasta los Decretos de Nueva Planta de Felipe V (y, con algún resurgimiento posterior, con Fernando VII).

4.1.1.- La Corona de Castilla

Desde la etapa de la Monarquía astur-leonesa, el máximo responsable de la Hacienda Real había sido el Mayordomo Mayor de la Corte, encontrando la primera referencia escrita a esta figura en el *Código de la Partidas*, en las que se hace una gran referencia a la gestión de la Hacienda Pública, y se señala como la misma esta bajo el control directo del *Mayor in Domus* de Rey. Entre los años 1224 y 1225, siendo Rey de Castilla y León Sancho IV, el Fuerte, se perfila la figura del Contador Mayor, que tiene a su cargo la administración, recaudación e intervención de todos los caudales del monarca.

Las mayores necesidades de recursos de los monarcas, provocaron que en las Cortes de Carrión (1317) los Procuradores de Castilla pidieran cuentas al Rey sobre el destino dado a los tributos recaudados. De igual forma, en las Cortes de Medina del Campo (1328) se demandó al Rey Alfonso XI la necesidad de convocar Cortes de forma previa a la recaudación de tributos.

Estas reivindicaciones de los procuradores de las ciudades en torno a la creación de un eficaz control de los recursos públicos llevaron a Juan II a dar un acomodo a las reivindicaciones de control de la Hacienda a través de tres Ordenanzas, que se podrían considerar el germen de creación del TCu español: la de 1436, en la que se crea la Casa de Cuentas de Valladolid; la de 1437, en la que se organiza la Contaduría Mayor de Cuentas, que aparece

²¹⁹ GOMEZ SANCHEZ, Y: *El Tribunal de Cuentas. El control económico-financiero externo en el ordenamiento constitucional español*, óp. cit., pág. 24-25.

como una autentica jurisdicción, y la Contaduría Mayor de Hacienda, a la que otorgó facultades de control de gasto público, quedando la figura de Mayordomo Mayor de la Corte reducida a las funciones de administrador de la Casa del Rey. También en esta Ordenanza se establece que los Contadores Mayores de Cuentas «tengades cargo especial de oír e librar los pleitos, e determinarlos». La Contaduría así aparece como una autentica jurisdicción, ya que no solo revisa materialmente las cuentas, sino que enjuicia la legalidad de ingresos y pagos, declarando las responsabilidades que se deriven, teniendo sus decisiones fuerza ejecutiva.

La Contaduría Mayor de Cuentas se configura como un órgano colegiado, con una jurisdicción especial por razón de materia, y que alcanza a los Tesoreros, Recaudadores, Concejos, Universidades y personas de cualquier estado, condición o dignidad que deban rendir cuentas. En último lugar, la Ordenanza de 1442 es la que perfecciona el funcionamiento de la Contaduría, y se establecen normas de regulación y control del gasto público, suprimiendo donativos, dietas y auxilios, y apuntando a una moralización de la gestión de la Hacienda Real²²⁰.

Los Reyes Católicos amplían en Madrid y en Sevilla el contenido de las Ordenanzas en los años 1476 y 1478. En la primera Ordenanza se reorganizan las Contadurías Mayores, creándose dos Contadurías Mayores con dos contadores cada una: una de Hacienda, que se encargaba de la recaudación y distribución de las rentas, y otra de Cuentas, apareciendo así uno de los rasgos de la evolución histórica de las Contadurías, que es la creación en su seno de órganos especializados en la resolución de las cuestiones de justicia. Los asuntos contenciosos eran resueltos por unos asesores pertenecientes a cada una de las Contadurías. En las Ordenanzas de Sevilla de 9 de enero de 1478, se reflejan las crecientes necesidades de control que imponía el cada vez mayor tráfico comercial.

²²⁰ MEDINA GUIJARRO, J. y PAJARES GIMENEZ, J.A.: “La función de enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas como su “propia jurisdicción” en la historia y en la Constitución Española”, óp. cit., pág. 33-68

A partir de Carlos I comienza la larga y fecunda influencia del modelo de finanzas de los Países Bajos y de Francia en la Administración castellana. La regulación básica de la Contaduría de Cuentas hasta Felipe V se encuentra en las Ordenanzas de La Coruña de 10 de julio de 1554, dadas por Carlos V; en la de 20 de agosto de 1569, que ratifica la anterior; y en la de El Pardo, de 20 de noviembre de 1593, ambas de Felipe II.

La Ordenanza de 1554 incorpora a la institución tres letrados, que, junto con dos Ministros del Consejo Real, fallan los pleitos, sustrayendo esta competencia a los dos Contadores Mayores no letrados. Se establece que el examen de las cuentas se realice en el lugar de actuación de los cuentadantes, trasladándose a las ciudades y villas los «contadores mayores y sus Lugares Tenientes y Oficiales», los apercibimientos y sus correspondientes penas, estableciéndose, además, una serie de incompatibilidades para garantizar la independencia y rectitud de los Contadores.

Más tarde, en el reinado de Felipe II, la Ordenanza de 1569 viene a ratificar la Ordenanza de 1554 e incorpora algunas innovaciones, como la obligación de que los Contadores Mayores residan en la Corte, o la que alcanzaba a todos los miembros de la Contaduría de guardar secreto respecto de todos los asuntos tramitados en ella. Igualmente se establece la obligación de que el Fiscal lleve libro y memorial de los pleitos y asuntos en los que intervenga.

Con la Ordenanza de 1593, la Contaduría queda integrada en el Consejo de Hacienda, cuyo Tribunal de Oidores es el encargado de resolver las cuestiones judiciales o contenciosas, perviviendo la Contaduría de Cuentas²²¹.

Con posterioridad, Felipe III, en sus Ordenanzas de Lerma de 26 de octubre de 1602, dispuso que el Consejo de Hacienda y la Contaduría Mayor fuera todo ello un Tribunal, lo que supuso la colegiación del órgano;

²²¹ MENDIZABAL ALLENDE, R.: “La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas”, óp. cit., pág. 1307-1373.

adquiriendo así la configuración básica que todavía hoy conserva. Se establece una Presidencia única con facultades decisorias en caso de controversia entre las distintas instancias. Carlos II, con sus Ordenanzas de Madrid de 17 de julio de 1691, reguló el Consejo de Hacienda y el Tribunal de la Contaduría Mayor de Cuentas, reduciendo parte de su personal.

4.1.2.- La Corona de Aragón

En Aragón, hasta finales del siglo XIII, los ingresos que recibía el monarca correspondían a su Real Patrimonio, siendo su responsable un Procurador, pero a fines del siglo XIII, Jaime II instauró la figura del Maestre Racional, siguiendo el modelo siciliano. A partir de 1419, la institución se descentraliza, apareciendo Maestres Racionales para Valencia, Mallorca y Cerdeña.

Sus deberes, derechos, competencias y facultades son minuciosamente regulados en las Ordenanzas de la Casa Real de Pedro IV, de 1344, con el objetivo de controlar y fiscalizar los oficios reales que, por razón de su cargo, manejaran bienes y derechos de la Corona. También era el encargado de fiscalizar a los Bayles Generales, Procuradores reales y Administradores. Para ejercer sus funciones llevaba tres libros: El libro de anotaciones comunes, en el que hacía constar las percepciones del tesorero y demás oficiales; el libro de albaranes de cuentas, para anotar los recibos, datas y pagos, y el libro ordinario, suma de recibos de todas sus cuentas.

Por debajo del Maestre Racional se encontraba el Bayle General en Cataluña y Valencia (con excepción del reino de Mallorca y el Rosellón, donde el título era el de Procurador), los cuales cuidaban de la recta administración de los recursos del patrimonio regio y tenían competencias judiciales en todos aquellos litigios que afectaran a la Hacienda Real. El patrimonio regio estaba constituido por las rentas procedentes de Cataluña, del Reino de Valencia, y también de Mallorca. El Real Patrimonio implicaba también derechos de regalía que el monarca cobraba por uso de aguas, explotaciones mineras, establecimientos de posadas y mesones, etc. Junto al Bayle general o al

Procurador Real existía un pequeño tribunal de asesores, con sus atribuciones judiciales. También supervisaban a los Bayles locales.²²²

Una singularidad de la Corona de Aragón fue la existencia, además, de una fiscalidad paralela a la del Monarca, canalizada a través de la Diputación de Cortes en 1375 en Cataluña, en 1412 en Aragón y en 1419 en Valencia.

4.1.3.- La Corona de Navarra

La Cámara de Comptos Reales fue creada por una Ordenanza de Carlos II el 18 de febrero de 1365, de influencia francesa, teniendo a su cargo la fiscalización de las gestiones financieras de los oficiales reales, mediante la confrontación y análisis de sus cuentas.

Tuvo competencias judiciales en todos aquellos asuntos relacionados con el Patrimonio Real en primera instancia, pudiendo apelarse, en segunda instancia, ante el Consejo Real.²²³

4.2.- De Felipe V a Fernando VII

La transformación institucional de los diferentes reinos de España llevada a cabo por los Decretos de Nueva Planta de Felipe V va a tener su reflejo en la vida y evolución de la Contaduría Mayor de Cuentas.

Felipe V, con su Decreto de 25 de febrero de 1701, le cambió el nombre a la Contaduría Mayor de Cuentas denominándola Contaduría General Fiscal. Ésta estaba integrada por un Presidente, un Gran Canciller, ocho Consejeros de capa y espada, cinco Oidores para la Sala de Justicia y un Consejero y cuatro Contadores para la Contaduría de Cuentas. La Planta de Regulación se completó con el Decreto de 10 de noviembre de 1713 y con la Real Cédula de

²²² MOLAS RIBALTA, P.: “La Administración Real en la Corona de Aragón”, *Chronica nova: Revista de historia moderna de la Universidad de Granada*, 1993-1994, PAG 427-440.

²²³ GOMEZ SANCHEZ, Y: *El Tribunal de Cuentas. El control económico-financiero externo en el ordenamiento constitucional español*, óp. cit., pág. 28-29.

4 de agosto de 1715. El propio Felipe V, por Real Cédula de 3 de julio de 1718, establece que se incorpore a la Sala de Gobierno del Consejo de Hacienda, la Sala de Justicia, Millones y Tribunales de Cuentas. De esta última disposición se siguió una casi total falta de contenido del Tribunal de la Contaduría Mayor de Cuentas, lo que llevó a que fuera restablecido funcionalmente, con aplicación de las normas con las que se había regulado hasta 1713 por el mismo Felipe V mediante Decreto de 6 de marzo de 1726.

En este periodo, las competencias de la Contaduría tanto se ampliaron como disminuyeron y, en general, alteraron las atribuciones de esta institución. También se puede apreciar con claridad un doble carácter en la institución: gubernativo y jurisdiccional²²⁴. Esta dualidad funcional ha dado origen a las dos clásicas funciones del Tribunal, según la mayoría de las opiniones doctrinales.

Finalmente, el restablecido Tribunal de la Contaduría Mayor de Cuentas fue dotado de nueva planta por Real Cédula de 2 de julio de 1739 del mismo Felipe V, y volvió a recibir otra nueva de Carlos III, en el Reglamento de 6 de mayo de 1761.

En ese año de 1718, Felipe V creó la figura del Superintendente, de origen francés, para cada Reino y sus provincias (veintiuno para cada una de las provincias de la Corona de Castilla). El de Cataluña asumió las competencias del extinto Real Patrimonio del Principado, el Bayle General, el Maestre Racional y la Diputación General. Por tanto, tenía las más amplias facultades de control, inspección y verificación sobre los oficiales y los fondos públicos, incluyendo competencias judiciales. Por Real Decreto de 1 de enero de 1742, se creó la figura del Superintendente General de Hacienda, centralizando y coordinando a los Superintendentes de todo el territorio español, con facultades judiciales en materia tributaria, reduciendo el Consejo de Hacienda a un órgano casi meramente asesor. Durante el siglo XVIII y XIX la estructura de la Administración de Hacienda comprendía al Ministro o

²²⁴ GOMEZ SANCHEZ, Y: *El Tribunal de Cuentas. El control económico-financiero externo en el ordenamiento constitucional español*, óp. cit., pág. 30.

Superintendente General, cuyas decisiones sólo eran recurribles ante la Sala de Justicia del Consejo de Hacienda; el Tesorero General, encargado del control del Presupuesto (fiscalizado por el Gran Tribunal de Cuentas) y los diversos responsables de las seis Contadurías.

Carlos III será el último monarca del antiguo régimen que intente regular las instituciones de control a través del Reglamento del Tribunal de la Contaduría Mayor de Cuentas, de 6 de mayo de 1761. Con esta norma racionalizó la institución, especialmente en el aspecto del personal directivo del Tribunal, que trató de dignificar e independizar de la Administración regia.

Como conclusión a este periodo, se pone de manifiesto que los Monarcas absolutistas no abandonaron el órgano que cuidaba de los ingresos públicos, y por consiguiente en esta época podemos hablar de sus intereses. El inconveniente que se puede plantear a la labor normativa durante este periodo es su número excesivo; exceso que se pone de manifiesto en dos aspectos: que se deben más al interés de las arcas reales y sus particulares y cambiantes necesidades; y la falta de orden y eficiencia en las normas dictadas²²⁵.

4.3.- El Estatuto de Bayona.

El Estatuto de Bayona, de 6 de julio de 1808, pese a no ser considerada como una verdadera Constitución, merece la pena ser señalado, ya que en sus arts. 84 y 122²²⁶ se recogen la obligación de rendir cuentas y el instituto del Tribunal de la Contaduría General, asignándosele la función de control económico. Los miembros de este Tribunal, establece el mismo art. 122, serán

²²⁵ MARTINEZ PEREZ, A: *El Tribunal de Cuentas en España: Análisis de sus memorias (1874-1934)*, Thomson-Aranzadi, 2008, pág. 63.

²²⁶ Es decir tanto la función como el órgano son reconocidos en la primera Constitución Española, así en el artículo 84 establece la obligación de rendir cuentas “Las cuentas de Hacienda dadas por cargo y data, con distinción del ejercicio de cada año, y Publicadas anualmente por medio de la imprenta, serán presentadas por el ministro de Hacienda a las Cortes, y éstas podrán hacer, sobre los abusos introducidos en la administración, las representaciones que juzguen convenientes”, y en el artículo 122 se reconoce a la Institución “un tribunal de Contaduría general examinará y fenecerá las cuentas de todos los que deban Rendirías. Este tribunal se compondrá de las personas que el Rey nombre”.

nombrados por el Rey.

4.4.- La Constitución de Cádiz

Las Cortes de Cádiz promulgaron la Constitución el 12 de marzo de 1812, cuya principal característica es la residencia de la soberanía nacional en la nación. A partir de este concepto se derivaría el funcionamiento de los órganos de Estado, definiendo a las Cortes como la reunión de todos los diputados que representan a la nación.

La Constitución dedica su Título VII a la regulación de la Hacienda Pública bajo el epígrafe “de las contribuciones”. Se faculta a las Cortes para la determinación de los gastos públicos y el establecimiento de contribuciones, así como sus clases, con una periodicidad anual. Junto con estas previsiones, también regula el plano orgánico de la Hacienda.

Con referencia a la fiscalización de las cuentas públicas, el texto dispone en su artículo 350 que “Para el examen de todas las cuentas de caudales públicos habrá una Contaduría mayor de cuentas, que se organizará por una ley especial”, así como unas obligaciones de publicidad de las cuentas en los artículos 351 y 352²²⁷.

En su artículo 131 se regulaban las competencias de las Cortes, entre las que se recogían en el apartado dieciseisavo la de “Examinar y aprobar las cuentas de la inversión de los caudales públicos”.

La constitución de Cádiz sentó los principios de una Hacienda Pública moderna. Sin embargo, las siguientes Constituciones que se aprobaron no incluyeron dentro de sus correspondientes textos la regulación de los órganos

²²⁷ Artículo 351. “La cuenta de la Tesorería general, que comprenderá el rendimiento anual de todas las contribuciones y rentas, y su inversión, luego que reciba la aprobación final de las Cortes, se imprimirá, Publicará y circulará a las Diputaciones de provincia y a los Ayuntamientos”

Art. 352. “Del mismo modo se imprimirán, Publicarán y circularán las cuentas que rindan los Secretarios del Despacho de los gastos hechos en sus respectivos ramos.”

de control externo, dejando esta regulación a otros textos legales²²⁸.

En cumplimiento del citado artículo 350 de la Constitución, se acometió la reorganizaron de la Hacienda Pública de la que formaba parte la Contaduría Mayor de Cuentas, junto con la regulación de la Tesorería General, la de las provincias y la del ejército, mediante el Decreto CCLXXX de 7 de agosto de 1813.

Esta norma supuso «la primera reglamentación auténticamente contemporánea de la Contaduría y representa una transacción entre la influencia francesa, patente en toda la obra de los constituyentes gaditanos, y la tradición española, con predominio aún de ésta»²²⁹. Este Decreto de 1813, configura la Contaduría Mayor de Cuentas como un órgano técnico de revisión contable, pero sin carácter judicial, suprimiendo de entre sus propios órganos la Fiscalía y el nombre de Tribunal. Sin embargo, en lo referente a las actuaciones se mantenía la distinción entre el Tribunal y la Contaduría, pero con la contaduría configurada en la Constitución, las funciones del Tribunal eran asumidas por la jurisdicción de los tribunales ordinarios.

Destaca ya en esta época la necesidad de garantizar la independencia de los Contadores, por lo que se establece la incompatibilidad de estos empleos con cualesquiera otros²³⁰. Se puede afirmar que a partir del texto constitucional gaditano, se produjo un intento, limitado y en algunas ocasiones difuso, de reforzar la independencia del TCu respecto al Poder Ejecutivo, y al mismo tiempo se intentó reforzar las relaciones entre la Contaduría con el

²²⁸ MANTECA VALDELANDE, V.: *Formación de control externo del Sector Público en la España contemporánea*, Sindicatura de Comptes, Valencia, 2002, pag27. Hasta la Constitución de 1931 no aparecerá en los textos constitucionales referencias a los órganos de control externo.

²²⁹ MENDIZABAL ALLENDE, R.: “Crisis del Antiguo Régimen y la jurisdicción contable”, óp. cit., pág. 21

²³⁰ Colección de los Decretos y Órdenes que han expedido las Cortes Generales y Extraordinarias desde 24 de febrero de 1813 hasta el 14 de septiembre del mismo año. Tomo 4.

El artículo XXII del decreto CCLXXX, de 7 de agosto de 1813, establece la estructura de la Contaduría en los siguientes términos:

“La Contaduría mayor se compondrá de un Presidente, cinco Contadores mayores, un Secretario y, a lo mas, de quince Contadores de primera clase, quince de segunda y quince de tercera; y así podrá el Gobierno reducir proporcionalmente este número, oyendo a la Contaduría Mayor. Esta tendrá además un Archivero y ocho Oficiales de libros. Todos estos empleos serán incompatibles con cualquiera otros”

Legislativo²³¹.

Por otro lado, con respecto a la Contaduría Mayor de Cuentas, se le encomendaba la función de examinar todas las cuentas de caudales del erario público, hacer cargos sobre ellas, dar finiquitos y compeler a que las den cuántos tengan obligación de presentarlas, debiendo elaborar y presentar a las Cortes el finiquito de las cuentas anuales para su aprobación.²³²

La Contaduría Mayor de Cuentas tuvo un ámbito de competencias nacional, dado que ya Felipe V había suprimido en Aragón a los Maestres Racionales, y, finalmente, por Decreto CCI de Cortes, de 9 de octubre de 1812, se había sancionado el Reglamento de las Audiencias y Juzgados de Primera Instancia que extinguía expresamente la Cámara de Comptos de Navarra.

4.5.- Reacción absolutista de Fernando VII.

El 4 de mayo de 1814, dictó Fernando VII un Real Decreto por el que se declaró nula toda la labor legislativa de las Cortes de Cádiz, así como todas aquellas medidas y reformas realizadas por las Cortes Extraordinarias. Este Decreto fue el primero de una serie de pasos para restaurar la situación de 1808.

El sistema se restableció a través del Real Decreto de 14 de agosto de 1814, que configuraba el Tribunal de la Contaduría Mayor de Cuentas, diferenciándolo de su Contaduría.

El Tribunal estaba compuesto por un Presidente, cinco ministros y un fiscal (Real Orden de 14 de marzo de 1816).

La Contaduría estaba constituida por diez contadores de resultas, diez

²³¹ VACAS GARCÍA-ALOS, L.: “La influencia de la Constitución de 1812 en el control de las cuentas públicas”, UNED, *Revista de Derecho Político*, 2012, pág. 383-397.

²³² Artículos I, II y III del Decreto CCLXXX.

contadores de título, doce contadores de nombramiento y nueve oficiales de libros. Y se organizaba en once mesas, siete de las cuales estaban destinadas al despacho de cuentas y negocios corrientes y cuatro a lo atrasado. En estas mesas estaban comprendidas las de libros, alcances, cargos, rentas reales y millones.

4.6.- El trienio liberal

Tras la recuperación de la Constitución de 1812, un Real Decreto de 20 de marzo de 1820, dispuso que la Contaduría Mayor de Cuentas elaborase la Instrucción prevista en el Decreto de Cortes de Cádiz, de 7 de agosto de 1813, a la vez que eran repuestos en sus cargos los Contadores Mayores nombrados en el primer período constitucional, manteniéndose para el resto de personal el statu quo preexistente.

Finaliza este Real Decreto afirmando que la definitiva y completa organización de la Contaduría debía abordarse sin demora, “por fundarse en ella la confianza pública y la buena inversión de los caudales de la nación”.

Dentro de esta labor de retorno a la estructura constitucional, la Orden, de 5 de mayo de 1820, cesa en sus funciones al Tribunal de la Cámara de Comptos de Navarra así como las instituciones contables de la Corona de Aragón heredadas del Antiguo Régimen.

Mediante Real Decreto de 30 de junio de 1820, refrendado por el Ministro de Hacienda Canga-Argüelles, se aprueba la esperada Instrucción para el desempeño de las funciones y facultades de la Contaduría Mayor de Cuentas, que ha sido considerado como el primer reglamento orgánico del TCU²³³.

La mencionada Instrucción, encuadraba la Contaduría Mayor de Cuentas dentro de los órganos centrales del Ministerio de Hacienda, con categoría de

²³³ GARCÍA TREVIJANO, A.: “La nueva Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas”, *Revista de Administración Pública*, 1953, pág. 250.

oficina superior en su clase, si bien le concedía cierta autonomía funcional²³⁴.

La Contaduría Mayor de Cuentas se perfila «como un órgano técnico de revisión contable, sin carácter judicial»²³⁵, desaparece de su organización la Fiscalía y la denominación de Tribunal, aunque permanece la distinción entre Contaduría y Tribunal, pero las competencias de éste son asumidas en parte por la jurisdicción ordinaria (Audiencias Territoriales del distrito donde residía la Contaduría). La jurisdicción contable se desvincula de la Administración y se vincula, sin embargo, al Poder Judicial.

4.7.- El control externo durante el reinado de Fernando VII

Desde 1823 hasta 1828, continuaron establecidos los antiguos Tribunales y contadurías Mayores de cuentas restablecidos en 1823 por Real Decreto de 19 de agosto de 1823.²³⁶

En 1828, en la sesión del Consejo de Ministros celebrada el 1 de noviembre²³⁷, D. López Ballesteros, Secretario del Despacho de Hacienda, presentó una propuesta con el objeto de modificar el Tribunal de la Contaduría Mayor y una ordenanza con dicho objeto.

La Ordenanza del Tribunal Mayor de Cuentas fue aprobada mediante Real Cedula de S.M. de 10 de noviembre de 1828. Esta Ordenanza daría una nueva organización al TCu, configurándose como un órgano colegiado de naturaleza tanto judicial como administrativa, en el que se reunían las competencias de exigir las cuentas a las corporaciones y personas que hubieran tenido a su cargo efectos y productos de la Real Hacienda u otros

²³⁴ La Prerrogativa 1ª y el artículo 9 del Capítulo primero de la Instrucción disponía que si por el Ministro de Hacienda o por cualquiera de otras de las Secretarías del Despacho se mandare o dispusiere alguna cosa a nombre de S.M. que, al Presidente, Contadores Mayores y de las tres clases no les pareciese justa y que había sido despachada sin los suficientes informes, la obedecerían pero no la cumplirían sin consultar antes al Rey para que mejor enterado pudiera proveer lo conveniente.

²³⁵ MENDIZABAL ALLENDE, R.: “Crisis del Antiguo Régimen y la jurisdicción contable”, óp. cit., pág. 22.

²³⁶ PALAO TABOADA, C.: “Derecho financiero y Tributario”, vol. 1, óp. cit., pág. 163.

²³⁷ ACTAS DEL CONSEJO DE MINISTROS Fernando VII, Tomo III, Madrid, Ministerio de Relaciones con las Cortes y de la Secretaria del Gobierno, 1990, pág. 264-265.

públicos o del estado, realizar los apremios que correspondieran por falta de presentación de cuentas o impago de alcances, castigar los delitos que se dedujeran del examen de las cuentas y conocer las apelaciones contra las providencias de juzgados de Hacienda en materia de cuentas, cobranza de alcances y sus incidencias. Lo más destacable de la Ordenanza es el establecimiento de sanciones, no sólo pecuniarias, sino también personales, para todos aquellos que estando obligados a rendir cuentas no lo hicieran o lo llevaran a cabo con defectos apreciables, aunque no constitutivos de delito. El establecimiento de estas penas o sanciones consolida las opiniones favorables a la existencia de una función judicial de esta institución y resulta uno de sus aspectos más controvertidos en la actualidad²³⁸.

La institución fiscalizadora que se creó se denominó por primera vez Tribunal en su conjunto, unificándose las competencias fiscalizadoras y jurisdiccionales encomendadas hasta entonces a la contaduría Mayor de cuentas y a su tribunal de oidores. En el artículo 1º y 3º de la Ordenanza se le da el carácter de “Supremo” en las parcelas jurisdiccionales propias.

En lo relativo a los procedimientos recogidos en la Ordenanza, las cuentas constituían el objeto de los procedimientos recogidos en la misma, disponiendo que se encontraban obligados a rendirlas toda autoridad o persona que hubiera manejado o manejase caudales o efectos de la Hacienda Real o del Estado. Subsidiariamente estaban obligados los herederos o representantes y fiadores respectivos. Los procedimientos estaban regulados de manera dispersa y fragmentaria, sin embargo, para MANTECA VALVERDE, el único procedimiento que se regula de forma sistemática y completa es el enjuiciamiento de cuentas, ya que era la función primordial del Tribunal²³⁹.

²³⁸ GOMEZ SANCHEZ, Y: *El Tribunal de Cuentas. El control económico-financiero externo en el ordenamiento constitucional español*, óp. cit., pág. 36.

²³⁹ MANTECA VALDELANDE, V.: *Formación de control externo del Sector Público en la España contemporánea*, óp. cit., pág. 87

4.8.- El Estatuto Real y la Constitución de 1837

Con el advenimiento de Isabel II se afianza en España la monarquía constitucional. El régimen político se fijó inicialmente en el Estatuto Real de 1834. Sin embargo este periodo terminaría en 1837, sin haber conseguido ordenar a convivencia política.

La Constitución de 1837 consagra la monarquía constitucional caracterizada por el equilibrio entre el Poder Real y la Representación Nacional. La importancia de este texto estriba en que consolida definitivamente el régimen constitucional en España, y la idea de las Cortes fue encontrar un término medio entre la Constitución de Cádiz y el Estatuto Real, de forma que fuera aceptado por progresistas y moderados.

Ni el Estatuto Real de 1834 ni la Constitución de 1837 contemplan la institución de control económico-financiero, aunque esta última, en su artículo 72 disponía la obligación del Gobierno de presentar anualmente a las Cortes el Presupuesto General de los gastos del Estado para el año siguiente y el plan de las contribuciones y medios para llenarlos, como así mismo las cuentas de la recaudación e inversión de los caudales públicos para su examen y aprobación.

Durante este período son muchas las transformaciones políticas y administrativas en el país, que tienen su reflejo en las instituciones de control económico. Sin embargo el Tribunal Mayor Cuentas continuó en ejercicio de sus funciones y facultades que le concedía la Real Cedula de 10 de noviembre de 1828, por Real Orden de 28 de enero de 1839.

En este periodo se modificó su ámbito de actuación al ampliarsele actuaciones sobre las cuentas de los municipios, ya que en 1836 se suprime la Contaduría de Propios y Arbitrios, que tenía, entre otras funciones, la de enjuiciar la actividad financiera de las Administraciones locales, así como desde 1841 se amplía al territorio de Navarra.

4.9.- La Constitución de 1845

Tras las elecciones celebradas en 1844 se constituyeron Cortes constituyentes para cumplir con el principio de reforma constitucional que el gabinete de Narváez quería poner en marcha. La nueva constitución fue sancionada por Isabel II el 23 de mayo de 1845.

El texto de la Constitución regulaba en su Título XII “De las contribuciones”, tanto la materia tributaria como presupuestaria, estableciendo que el Gobierno debía presentar a las Cortes todos los años el presupuesto general de los gastos del Estado para el año siguiente y el plan de las contribuciones y medios para llenarlos, así como “las cuentas de la recaudación e inversión de los caudales públicos para su examen y aprobación”²⁴⁰.

Con la llegada de Bravo Murillo al Ministerio de Hacienda en 1850, se puso en marcha la elaboración de dos normas que iban a consagrar, mediante una labor en parte codificadora, las principales reglas administrativas y contables que servirían de principios financieros del constitucionalismo liberal.

El 25 de agosto S.M. sanciona la Ley Orgánica del TCu, que ha sido calificada por la doctrina como la más perfecta técnicamente que ha regido al Tribunal, hasta nuestra actual Constitución²⁴¹.

Mediante Real Decreto de 2 de septiembre de 1853 se aprobó el Reglamento para la ejecución de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas del Reino.

Con estas normas se configura un Tribunal con potestades plenas, con dos funciones, una de carácter político administrativo y otras de carácter

²⁴⁰ Artículo 75 de la Carta Constitucional de Madrid, de 23 de mayo de 1845.

²⁴¹ MANTECA VALDELANDE, V.: *Formación de control externo del Sector Público en la España contemporánea*, óp. cit., pág. 114.

jurisdiccional.

Respecto a las primeras se pueden mencionar el examen y juicio de las cuentas, en las que constituía un caso especial el enjuiciamiento de la Cuenta General. El enjuiciamiento de cuentas como procedimiento constaba de tres fases, la fase de examen de cuentas, el debate contradictorio y la fase de resolución. Los expedientes por alcances y desfalcos fueron calificados por la Ley como expedientes administrativos²⁴²; no obstante MENDIZABAL ha señalado el carácter procesal de los mismos debido a la configuración contradictoria de los procedimientos, ya que los funcionarios instructores actuaban bajo la jurisdicción del Tribunal²⁴³. Respecto a estos expedientes la Ley recogía la obligación de los empleados de comunicar al jefe inmediato del responsable, cualquier noticia sobre un alcance. El citado jefe debía realizar las acciones de comprobación (inspección, arqueo, recuento y aquellas que se consideraran), tras estas diligencias y oído el responsable se dictaba resolución, exculpando al responsable o declarando la existencia de alcance, dando parte al TCu con remisión del expediente y del acta de arqueo. A la vista de esto, el Tribunal adoptaría las providencias oportunas. La exigencia de responsabilidad era un procedimiento ejecutivo que tenía por finalidad recuperar los alcances descubiertos, tanto en el examen de las cuentas como fuera de él.

En la Ley del Tribunal de Cuentas de 1851 se hace notar la influencia de la concepción francesa de la Administración, estableciendo que la jurisdicción del Tribunal se inserte en la contencioso-administrativa, y que los recursos de casación contra las resoluciones del TCu los resuelva el Rey, oído el Consejo Real (posteriormente, a partir de 1858, Consejo de Estado). También el ámbito jurisdiccional del TCu fue perfilado con más precisión ya que como afirma MENDIZABAL “por una parte, se excluyen de su conocimiento las causas criminales por los delitos de infidencia, falsificación, malversación u otros cualesquiera que puedan cometerse por quienes manejan los fondos públicos,

²⁴² Artículo 49 a 54 de la Ley.

²⁴³ MENDIZABAL ALLENDE, R.: *El Tribunal de Cuentas y el nacimiento de la Administración contemporánea*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2000, pág. 134.

cuyo enjuiciamiento se difiere a los jueces ordinarios; por otra parte, se amplía su esfera de actuación al encomendárseles el juicio de las cuentas de las Corporaciones locales”²⁴⁴.

La Ley y el Reglamentó del Tribunal de Cuentas permanecieron en vigor hasta 1870 y 1871, respectivamente.

4.10.- El bienio progresista 1854-1856.

Los progresistas durante la década moderada intentaron alcanzar el poder a través de diversas conspiraciones, consiguiéndolo en 1854 tras la Revolución conocida con el nombre de Vicalvarada. El gobierno salido de esta revolución quedó constituido el 28 de julio, con Espartero como Presidente y O'Donnell en el Ministerio de la Guerra.

El proceso constituyente de 1855, liderado por los progresistas, culminó con la elaboración de la denominada Constitución “non nata” de 1856, en la que se disponía que el Congreso nombraría a los ministros del TCu y establecía la obligación del Gobierno de presentar los Presupuestos de gastos e ingresos.

4.11.- La Constitución de 1869

La Revolución de 1868 supuso el destronamiento de la reina Isabel II y el inicio del período denominado Sexenio Democrático. Es el primer intento de establecer un régimen político democrático, primero en forma de monarquía parlamentaria, durante el reinado de Amadeo I (1871-1873), y después en forma de República, la Primera República Española (1873-1874). Sin embargo, ambas fórmulas acabarán fracasando.

Tras la Revolución de 1868 se dio paso a un período constituyente, de tan

²⁴⁴ MENDIZABAL ALLENDE, R.: “El Tribunal de Cuentas y el nacimiento de la Administración contemporánea”, óp. cit., pág. 107.

sólo tres meses, en el que se elaboró la Constitución de 1869. Este texto constitucional establece, de forma muy similar al texto citado anteriormente, la obligación del Gobierno de presentar, al mismo tiempo que los Presupuestos, el balance del último ejercicio, con arreglo a la ley²⁴⁵. Con referencia a este artículo algunos autores han opinado que la Constitución hace una alusión muy vaga a la función fiscalizadora, ya que ni siquiera se refiere a las cuentas, sino que introduce un concepto patrimonialista cuyo contenido es interpretable²⁴⁶. Sin embargo, queda consagrada constitucionalmente la figura del Tribunal de Cuentas del Reino en el art. 58 del mismo texto, al reconocerse como una potestad de las Cortes el nombramiento y separación de los ministros del Tribunal de Cuentas del Reino.

Aprobada la Constitución y asumida la Regencia por Serrano, se encargó al General D. Juan Prim la formación de Gobierno, siendo nombrado Ministro de Hacienda D. Constantino Ardanaz, el cual presentó a las Cortes en el mismo año 1869 dos proyectos, uno de ellos sobre organización y atribuciones del TCu y el otro de Administración y Contabilidad del Estado adaptados a los principios constitucionales aprobados.

En este proyecto ya aparecen configurados los órganos de control interno y externo de la Hacienda Pública, atribuyéndosele el primero a la Dirección General de contabilidad y el segundo al Tribunal de Cuentas del Reino.

El 20 de junio de 1870 fueron aprobadas por las Cortes las Leyes Generales de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública y de Organización del Tribunal de Cuentas del Reino.

La Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de 25 de junio de 1870, en su art. 2º declara que le corresponde la categoría de Supremo: “Se reconoce al

²⁴⁵ El Art. 100 de la constitución establecía: “El Gobierno presentará todos los años a las Cortes los presupuestos de gastos y de ingresos, expresando las alteraciones que haya hecho en los del año anterior. Cuando las Cortes se reúnan el 1º. de Febrero, los presupuestos habrán de presentarse al Congreso dentro de los diez días siguientes a su reunión.”

²⁴⁶ MARTINEZ PEREZ, A: *El Tribunal de Cuentas en España: Análisis de sus memorias (1874-1934)*, óp. cit., pág. 53.

Tribunal de Cuentas la categoría de Supremo, en la que se ha considerado siempre, y por tanto, ha venido disfrutando de las prerrogativas que a los demás de su clase les están concedidas”. Contra sus ejecutorias no se da recurso alguno²⁴⁷, salvo las facultades que tenían las Cortes respecto a los arts. 61 y 73 de la Ley de Administración y Contabilidad, lo cual no entraña, en opinión de C. PALAO TABOADA, la judicialización del Tribunal, sino que éste “sigue encuadrado en la esfera gubernativa como una jurisdicción administrativa especial”²⁴⁸.

Para ser Presidente se requiere haber sido Ministro de la Corona, Presidente del mismo Tribunal, Consejero de Estado por un mínimo de dos años, Ministro, o Fiscal, de cualquiera de los otros Tribunales Supremos. Y para ser Ministro se exige haber sido Senador durante una legislatura o Diputado durante dos, además de tener una licenciatura en Administración o Jurisprudencia y haber ejercido durante diez años; o el equivalente en el Ejército en años de servicios efectivos como jueces de primera instancia.

El Tribunal se configura como la institución a la que le compete el conocimiento y resolución final de las cuentas del Estado y de los demás asuntos que le estuvieran encomendados.

Su jurisdicción se define como especial y privativa respecto los actos relativos al manejo de fondos públicos, y alcanzaba a recaudadores, liquidadores, interventores, pagadores, ordenadores y, en general, a todos los que manejan caudales públicos, extendiéndose la responsabilidad incluso a los herederos y causabientes²⁴⁹.

El Tribunal ejercía sus atribuciones gubernativas, administrativas y contenciosas con absoluta independencia del poder ejecutivo²⁵⁰. Por lo tanto el Pleno debía suspender el cumplimiento de cuantas órdenes recibiera de

²⁴⁷ Artículo 2 de la Ley.

²⁴⁸ PALAO TABOADA, C.: *Derecho financiero y tributario*, óp. cit., pág. 164

²⁴⁹ Artículo 1 y 19 de la Ley.

²⁵⁰ Artículo 120 del Reglamento.

cualquier Ministerio, en el caso de que invadieran competencias del Tribunal.

El Tribunal de Cuenta dependía de la Comisión Mixta de las Cortes en cuanto al nombramiento y jubilación del Presidente y de los Ministros, relacionándose directamente con el Presidente del Congreso de los Diputados en el ejercicio de sus facultades de fiscalización, y dirigiéndosele las Memorias ordinarias o extraordinarias²⁵¹.

Con la Ley de 1870, el TCu «continuó encuadrado en la esfera gubernativa como una jurisdicción administrativa especial», como apunta PALAO TABOADA²⁵², sin relación con la jurisdicción contencioso-administrativa, que había sido judicializada poco tiempo antes, atribuyéndose a las Audiencias Provinciales y al Tribunal Supremo el conocimiento de los asuntos de este carácter.

Las competencias del Tribunal de Cuentas del Reino se clasificaron en tres grupos. En primer lugar se encuentran las facultades de régimen interior: entre las que se encuentran las referidas al personal, los procesos de selección, las propuestas de ingreso y ascensos, nombramientos, licencias correcciones disciplinarias. También las de régimen económico, como formular presupuestos, aprobar cuentas y finalmente la de organización de los servicios, como la distribución del trabajo, adscripción de los funcionarios a las Salas, Secciones o negociados.

Las facultades fiscalizadoras eran ejercidas con ocasión del enjuiciamiento contable y la fiscalización de la actividad de la Administración, y se reflejaba en las Memorias que elaboraba el Tribunal con carácter ordinario, o extraordinario, con lo que se armonizan orgánica y funcionalmente las relaciones entre el Tribunal respecto a las Cortes, siendo el resultado de la

²⁵¹ Artículos 38 y 41 del Reglamento.

²⁵² PALAO TABOADA, C.: *Derecho financiero y tributario*, óp. cit., pág. 165

fiscalización la Memoria que debe elevarse a las Cortes²⁵³.

Las atribuciones contenciosas que le correspondían al Tribunal eran las siguientes: el enjuiciamiento de las cuentas de la Administración del Estado, el enjuiciamiento de los alcances o malversaciones de fondos públicos descubiertos fuera del examen de las cuentas, absolución de responsabilidad y cancelación de fianzas, conocimiento de los recursos de aclaración, revisión, casación y nulidad contra las resoluciones del propio Tribunal.

4.12.- El Proyecto de Constitución Federal de la República española de 1873

Tras la renuncia al trono de Amadeo de Saboya el 11 de febrero de 1873, el Presidente del Congreso de los Diputados convocó, con carácter de urgencia, a las Cámaras, se aceptó la renuncia del Rey y se proclamó la I República. La República comenzó con el consentimiento de todos los grupos políticos y se asentó sobre la Constitución de 1869, considerando que se había derogado de forma explícita el artículo 33 y todos los que tuvieran relación con este. Por lo tanto la Constitución se consideraba vigente en todo aquello que no se refería la forma monárquica.

El consiguiente proceso constituyente elaboró el Proyecto de Constitución de la I República española. En este Proyecto se encomendaba al Poder Ejecutivo la distribución de los ingresos y la realización de los gastos con arreglo a las leyes, así como presentar a las Cortes memorias anuales sobre el estado de la Administración Pública²⁵⁴. En este proyecto no se alude ni a la función fiscalizadora ni a un órgano estatal. Así en su artículo 92 se dispone que “Los Estados tienen completa autonomía económico-administrativa....” y en su artículo 96 que “los Estados regirán su política propia, y su Hacienda...”.

²⁵³ MEDINA GUIJARRO, J. y PAJARES GIMENEZ, J.A.: “La función de enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas como su “propia jurisdicción” en la historia y en la Constitución Española”, óp. cit., pág. 33-67.

²⁵⁴ Artículo 72 del Proyecto de Constitución Federal de la I República.

No reservándose la Federación ninguna competencia de control financiero²⁵⁵.

Durante este breve período de tiempo, el TCu no sólo mantuvo sus competencias, sino que éstas se vieron incrementadas como consecuencia de la supresión de la Dirección General de Contabilidad, Intervención General de la Administración del Estado que poseía competencia en materia de examen y censura de cuentas en primera instancia por el Decreto de 29 de mayo de 1873, justificándose esta medida, en su Exposición previa, como necesaria para eliminar “una duplicidad en los trabajos que perjudica notablemente”, a la par que se erradicaba un “contrasentido en la esfera del Derecho, puesto que se venía á convertir la Administración en juez de sus propias causas”.

El 30 de junio de 1874 se dictó Orden del presidente del Poder Ejecutivo de la República, aprobando las reglas sobre el sistema de contabilidad, y el 14 de julio de 1874, el Pleno del Tribunal de Cuentas de la Nación aprobó un Reglamento de Régimen Interno que sustituyó al de 31 de mayo de 1860.

4.13.- La Constitución de 1876

Tras la proclamación de Alfonso XII como rey de España el 29 de diciembre de 1874, se procedió a redactar un nuevo texto fundamental, la Constitución de 1876 que amparaba la nueva época política, la Restauración.

En esta Constitución se seguía manteniendo la función de control en las Cortes, pero en el texto constitucional se matizaba su capacidad. El TCu no dependía directamente de las Cortes, configurándose como un alto organismo, llegando a consagrarse constitucionalmente como una institución del Estado.

Respecto a la regulación el Tribunal se mantenía la configuración de la Ley de 1870, salvo en lo referente a la designación parlamentaria de sus miembros.

²⁵⁵ MARTINEZ PEREZ, A: *El Tribunal de Cuentas en España: Análisis de sus memorias (1874-1934)*, óp. cit., pág. 53.

El Tribunal de Cuentas del Reino recibe nuevos Reglamentos en 1893, 1907 y 1911, el primero de los cuales, aprobado, con carácter provisional, por Real Decreto de 28 de noviembre, viene a sustituir al Reglamento dictado en 1871.

Se mantienen, en el Reglamento de 1893, las dos vertientes clásicas del instituto: la fiscalizadora y la jurisdiccional, la obligación de remitir a las Cortes el resumen y resultado de la comprobación de las cuentas del Estado y de declarar la independencia del Poder Ejecutivo. Aunque en el aspecto procesal la regulación era más minuciosa, la doctrina considera que tenía “escaso rigor técnico, ya que se utilizó un enfoque material, no formal en función del objeto de cada procedimiento y no con base en instituciones o conceptos comunes a todos ellos”²⁵⁶.

Por Real Decreto de 8 de agosto de 1907, se aprobó el nuevo Reglamento Orgánico del Tribunal de Cuentas del Reino, derogando el Reglamento de 1893. Este Reglamento define al Tribunal como Autoridad a quien le compete el conocimiento y resolución final de las cuentas del Estado y de los demás asuntos que fueran objeto de su Ley orgánica, con jurisdicción especial y privativa.

El Reglamento Orgánico del Tribunal de Cuentas del Reino de 1911 fue aprobado por Real Decreto de 8 de octubre de ese año, en cumplimiento del apartado f de la disposición transitoria segunda de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1911.

En esta Ley se establece que la Cuenta General del Estado debe formarse en el plazo de siete meses desde la terminación del presupuesto, pasándose originales al TCu para su comprobación y verificación, expidiendo un certificado de su resultado. También debía remitirse por el Tribunal una Memoria en la que se explicara si se habían cometido o no ilegalidades en la

²⁵⁶ MANTECA VALDELANDE, V.: *Formación de control externo del Sector Público en la España contemporánea*, óp. cit., pág. 205

cobranza y aplicación de los fondos del Estado, determinando en su caso las que fueran, y formulando las observaciones a que diera lugar.

El Reglamento Orgánico del Tribunal de Cuentas del Reino de 1911 declaraba en el artículo primero su carácter de supremo respecto al «conocimiento y resolución final de las cuentas del Estado y de los demás asuntos que son objeto de su ley orgánica, con jurisdicción especial y privativa». Se mantenía igualmente la tramitación de las cuentas del Estado y la obligación del Tribunal de elaborar una Memoria anual sobre ellas.

4.14.- La Dictadura de Primo de Rivera y el Anteproyecto de Constitución de la Monarquía española de 1929

El nuevo régimen surgido tras el golpe de Estado del General Primo de Rivera iniciaría inmediatamente su actuación, aprobando por Real Decreto de 19 de junio de 1924 la creación del Tribunal Supremo de la Hacienda Pública, que se definía como el «organismo superior fiscal de la Nación en el orden económico» (art. 1). El Tribunal Supremo asumió las facultades tanto del TCu como de la Intervención General de la Administración del Estado. Se alegó en su Exposición de Motivos que “el Tribunal de Cuentas del Reino, a pesar de su rancia estirpe, carecía de independencia; la Intervención General de la Administración del Estado, de libertad y la Intervención civil de Guerra y Marina y del Protectorado de España en Marruecos es una dualidad de funciones”.

La dictadura fue innovadora al configurar los nuevos órganos de control financiero del Estado, rompiendo con el modelo establecido desde las Cortes de Cádiz de 1812.

Las funciones que se le asignan son las funciones interventoras o de control interno y las funciones propias del enjuiciamiento contable o control eterno. Dentro de las funciones interventoras se le reconocen las siguientes fases: La intervención crítica del reconocimiento y la liquidación de derechos, obligaciones o gastos; la intervención formal de la obligación del pago; la

intervención material del pago y la intervención de las inversiones. A su vez, las funciones de enjuiciamiento contable y control eterno, se configuran tres tipos de procedimientos: El juicio de cuentas; los expedientes de reintegro por alcances; y los expedientes de cancelación de fianzas.

También se le reconocen al Tribunal Supremo de la Hacienda Pública funciones consultivas e informativa en el artículo 4º del Estatuto del Tribunal, en el que se disponía que este Tribunal debía “evacuar cuantas consultas e informes se le confíen en materia financiera por las Cortes, incluso informar en las Secciones de las mismas”.

Al Tribunal Supremo de la Hacienda Pública le eran reconocidas competencias de gran relevancia para el control del Poder Ejecutivo, como la de emitir su juicio, antes de que fueran ejecutivas, sobre las resoluciones ministeriales que afectaran a modificación o exención de los tributos votados por las Cortes, o al establecimiento de otros nuevos y que se dictaran haciendo uso de autorizaciones legislativas.

Igualmente, poseía la competencia para asesorar a las Cortes de la Nación en materia financiera.

La característica más destacada del nuevo órgano creado es que está profundamente judicializado, hallándose el personal equiparado en denominación, categorías y haberes al de la Administración de Justicia. En opinión de MANTECA VALVERDE²⁵⁷ esta asimilación, aunque ofrecía algunas ventajas, al configurarse de forma tan absoluta, “olvidaba las propias peculiaridades del control del sector público que habían de reflejarse ineludiblemente en su organización, dentro de la unidad esencial de lo judicial: el personal técnico del Tribunal, por exigencia de su propia naturaleza, examinaba, revisaba, instruía, redactaba, pero no participaba sino de forma indirecta en funciones jurisdiccionales”.

²⁵⁷ MANTECA VALDELANDE, V.: *Formación de control externo del Sector Público en la España contemporánea*, óp. cit., pág. 241.

Para MENDIZABAL, la nueva regulación reflejaba la necesaria profesionalización de los cargos del Tribunal y la despolitización del mismo, hecho que se pretendía alcanzar con “el abandono de los ficticios y inoperantes sistemas selectivos basados en la carrera política dentro de la que la prebenda de Ministro del Tribunal había venido siendo sinecura de una honorable jubilación en pago por pasados servicios”²⁵⁸.

El Tribunal Supremo de la Hacienda Pública fue suprimido, bajo el Gobierno del General Berenguer, por Real Decreto-ley de 4 de febrero de 1930.

Aunque el Tribunal Supremo de la Hacienda Pública fue investido de amplias competencias, que de haberse llevado a la práctica hubiera podido conseguir frutos de inestimable valor. La realidad demostró la inviabilidad de sus primeros proyectos y la consecuencia lógica de la falta de depuración doctrinal que tenía el esquema jurídico del Tribunal²⁵⁹.

4.15.- La Constitución de la II República de 1931

Las elecciones municipales del 12 de abril de 1931 provocaron, como es conocido, el exilio de Alfonso XIII y la proclamación de la II República. El nuevo régimen republicano elaboró la Constitución de 1931, en la que en su título preliminar se define el nuevo régimen como un Estado unitario pero con regiones autónomas, respeto a los derechos individuales, soberanía nacional, laicismo, neutralidad y aceptación del Derecho Internacional.

En la Constitución de 1931 se mantienen instituciones tradicionales, como el propio TCu, al igual que el Consejo de Estado, las cuales pasaron a denominarse “*de la República*”. De esta manera se constitucionalizaba el control anual de las cuentas y se definía al Tribunal de Cuentas de la República

²⁵⁸ MENDIZABAL ALLENDE, R.: “El Tribunal Supremo de la Hacienda Pública”, *Revista de Administración Pública*, 1968, pág. 123-190

²⁵⁹ MARTINEZ PEREZ, A: *El Tribunal de Cuentas en España: Análisis de sus memorias (1874-1934)*, óp. cit., pág. 137.

como «órgano fiscalizador de la gestión económica»²⁶⁰. Este dependía directamente de las Cortes, ejerciendo sus funciones por delegación de las mismas en el conocimiento y aprobación final de las cuentas del Estado.

La Constitución se remitía a una ley especial que regulara su organización, competencias y funciones. Este precepto constitucional fue desarrollado por la Ley de 29 de junio de 1934 y ésta, a su vez por el Reglamentó del 16 de julio de 1935.

Según el art. 1 de la Ley de 1934, el Tribunal de Cuentas de la República, era un órgano correspondiente a la categoría de los Supremos, con jurisdicción especial y privativa, al que se le encomendaba la fiscalización de la gestión económica. El TCu era independiente del Ejecutivo y sus miembros eran nombrados y separados por las Cortes (art. 3). Es la primera Ley que consideró al TCu como delegado de las Cortes, afirmando su independencia funcional y orgánica y ampliando sus competencias respecto a las atribuciones que se le habían concedido tradicionalmente²⁶¹.

Se mantiene, de otra parte, la obligación del Tribunal de redactar y presentar ante las Cortes una Memoria anual relativa a la Cuenta General de cada Presupuesto, Memoria que debía publicarse en la Gaceta de Madrid al día siguiente a aquel en que se hubiera presentado a las Cortes (art. 11.8).

²⁶⁰ El artículo 109 de la Constitución de la II República establecía que “Para cada año económico no podrá haber sino un solo Presupuesto, y en él serán incluidos, tanto en ingresos como en gastos, los de carácter ordinario.

En caso de necesidad perentoria, a juicio de la mayoría absoluta del Congreso, podrá autorizarse un Presupuesto extraordinario.

Las cuentas del Estado se rendirán anualmente y, censuradas por el Tribunal de Cuentas de la República, éste, sin perjuicio de la efectividad de sus acuerdos, comunicará a las Cortes las infracciones o responsabilidades ministeriales en que a su juicio se hubiere incurrido.”

Afirmándose en el artículo 120 “El Tribunal de Cuentas de la República es el órgano fiscalizador de la gestión económica. Dependerá directamente de las Cortes y ejercerá sus funciones por delegación de ellas en el conocimiento y aprobación final de las cuentas del Estado.

Una ley especial regulará su organización, competencia y funciones.

Sus conflictos con otros organismos serán sometidos a la resolución del Tribunal de garantías Constitucionales.”

²⁶¹ MARTINEZ PEREZ, A: *El Tribunal de Cuentas en España: Análisis de sus memorias (1874-1934)*, óp. cit., pág. 147

Esta disposición daba a la Memoria elaborada por el TCu carácter definitivo.

4.16.- El régimen de Francisco Franco

El régimen de Francisco Franco puso fin al Ordenamiento jurídico republicano, aunque mantuvo formalmente el instituto del TCu, que, desde entonces, volvió a llamarse Tribunal de Cuentas del Reino, como ya lo denominaron las Constituciones de 1869 y 1876.

Durante este período el TCu fue reorganizado a través de diversas normas. Así, el Decreto-ley de 25 de octubre de 1946 (que declaró aplicables la Ley republicana de 1934 y el Reglamento de 1935); el Decreto-ley de 31 de enero de 1947 (que estableció la vigencia del Capítulo IV del Reglamento de 3 de marzo de 1925 en materia de responsabilidades subsidiarias en los expedientes de cuentas y en los de alcance); el Decreto de 14 de febrero de 1947 y el Decreto-ley de 17 de julio de 1948. Fue, en parte, la necesidad de sistematizar esta legislación fraccionada, como se manifiesta en su Exposición de Motivos, lo que, finalmente, dio origen a la Ley sobre Organización, Funcionamiento y Procedimiento del Tribunal de Cuentas del Reino, de 3 de diciembre de 1953, modificada por la Ley de 23 de diciembre de 1961. Se mantuvo su doble faceta, fiscalizadora y jurisdiccional, así como su competencia sobre el examen de la Cuenta General del Estado.

En la regulación del Tribunal de Cuentas del Reino, desapareció la mención de la efectividad de sus acuerdos y se generalizó su ámbito de aplicación. La concentración de poder en la Jefatura del Estado, que se mantuvo durante la vigencia del régimen, impide realmente hablar de un control efectivo de los poderes públicos, pues es discutible incluso que existiera una división de poderes mínima que permitiera tal control de garantía de un poder sobre otro. En última instancia el control sería del Jefe del Estado sobre los poderes públicos que actuaban desconcentradamente, pero no autónomamente. En consecuencia, tanto el Presidente como los Ministros y el Fiscal del Tribunal eran nombrados y separados libremente por el Jefe del

Estado.

4.17.- La Constitución de 1978

La promulgación de la Constitución española de 27 de diciembre de 1978 viene a configurar de forma notoriamente diferente la organización y funciones del Tribunal. En la Constitución en el artículo 136 configura al TCu como la entidad de control externo de la que se dota el Estado.

Las diferencias más importantes que se podrían destacar respecto a la configuración anterior serían, en primer lugar, que la actividad del TCu, en su carácter de órgano fiscalizador, se va a referir no solo a la verificación contable, sino a la gestión económico y financiera del todo el sector público, con base en los criterios de legalidad, economía y eficiencia. En segundo lugar, se determina su dependencia de las Cortes, sin perjuicio de su independencia en el ejercicio de sus funciones. Además, se determina el carácter de su “propia jurisdicción”, que pasa de ser una competencia de carácter jurídico-administrativo a configurarse como un orden jurisdiccional, de forma que sus sentencias en segunda instancia solo son recurribles ante el Tribunal Supremo en casación o recurso especial de revisión²⁶².

El TCu, además de lo previsto en la Constitución, se rige por la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (LOTCu) y la Ley 7/198, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTCu).

²⁶² FERNÁNDEZ PIRLA, J. M^a. Y SALA SANCHEZ, P.: *El Tribunal de Cuentas, ayer y hoy*, óp. cit., pág. 16

5. ORGANOS Y MIEMBROS DEL TRIBUNAL

La Constitución se remite en lo referente a la composición del Tribunal a una Ley Orgánica, estableciendo en el artículo 136 que “una ley orgánica regulará la composición, organización y funciones del Tribunal de Cuentas”. Este desarrollo se plasmó en la LOTCu, y en la posterior LFTCu.

El TCu es un órgano colegiado, integrado por doce consejeros de Cuentas, uno de los cuales es el Presidente del Tribunal y por el Fiscal²⁶³. No obstante, PASCUAL GARCÍA prefiere caracterizarlo como un órgano complejo que se integra por una pluralidad de órganos: colegiados unos, (Pleno y Secciones) y unipersonales, otros (Presidente, Consejeros, Fiscalía y Secretaria General)²⁶⁴.

5.1.- Composición

El TCu lo integran doce miembros, con el título de Consejeros de Cuentas. Son designados por las Cortes Generales, seis por el Congreso de los Diputados y seis por el Senado, mediante votación, por mayoría de cada una de las Cámaras, por un periodo de nueve años entre Censores del TCu, Censores Jurados de Cuentas, Magistrados y Fiscales, Profesores de Universidad y funcionarios públicos pertenecientes a Cuerpos para cuyo ingreso se exija titulación académica superior, Abogados, Economistas y Profesores Mercantiles, todos ellos de reconocida competencia, con más de quince años de ejercicio profesional (artículo 30.1 LOTCu).

Son independientes e inamovibles y están sujetos a las mismas causas de incapacidad, incompatibilidad y prohibiciones establecidas para los

²⁶³ GOMEZ SANCHEZ, Y.: *El Tribunal de Cuentas. El control económico-financiero externo en el ordenamiento constitucional español*, óp. cit, pág. 135 justifica el carácter colegiado del TC en la redacción del artículo 136 de la CE en donde lo define como tal Tribunal sin matiz posible y al establecer la independencia, inamovilidad e incompatibilidades de sus miembros.

²⁶⁴ PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen jurídico del gasto público. Presupuestación, ejecución y control*, óp. cit, pág. 616. En el mismo sentido Álvarez Martín en el libro “La Responsabilidad en la Gestión de los Fondos Públicos” hace una separación entre miembros del TC y órganos, diferenciando entre órganos colegiados y unipersonales.

Magistrados y Jueces en la Ley Orgánica del Poder Judicial.

Cesan en sus cargos por agotamiento de su mandato, renuncia, incapacidad o incompatibilidad.

Este sistema de nombramientos ha sufrido profundas críticas, como la de TAMAMES²⁶⁵, que considera que el sistema de nombramientos de los miembros del Tribunal responde a que “el sempiterno cuoteo de los puestos de consejeros de cuentas determina un nexo excesivo entre los políticos y los magistrados, que operan sometidos a toda clase de condicionamientos por parte de quienes les designaron (...) en vez de asuntos reales, lo que analiza, a los años de producirse, son auténticos fósiles. El trabajo realizado, en general, sirve para bien poco.”

5.2.- Organización

5.2.1.- Presidente

El Presidente es elegido por los Consejeros de entre ellos mismos, en votación secreta realizada en el Pleno del TCu. La propuesta del Pleno se eleva al Rey para que lo nombre por un periodo de tres años.

El Presidente tiene un gran elenco de funciones que se definen en los artículos 20 LOTCu y 2 de la LFTCu.

5.2.2.- El Pleno

El Pleno del Tribunal está formado por los doce Consejeros de Cuentas, uno de los cuales será el Presidente, y el Fiscal (artículo 21.1 LOTCu)²⁶⁶.

²⁶⁵ TAMAMES GOMEZ, R.: *La economía española 1975-1995*, Temas de Hoy, Madrid 1995, pág. 376.

²⁶⁶ Para YOLANDA GOMEZ SANCHEZ esta composición no es usual, difiriendo por ejemplo de la del Pleno del Tribunal Constitucional del artículo 6.2 de la LOTC. Para la autora es trascendente la integración del Fiscal en el Pleno del órgano de control externo, además, en cuanto a la toma de acuerdos

El quórum para que el Pleno quede válidamente constituido es el de la asistencia de dos tercios de sus componentes, y sus acuerdos serán adoptados por mayoría de asistentes, salvo en los casos en que se exija una mayoría cualificada en la Ley (artículos 21.2 LOTCu y 4.2 LFTCu). También puede quedar válidamente constituido cuando se hallen reunidos todos sus miembros y así lo acuerden por unanimidad. El Pleno se debe reunir una vez al menos dentro de cada mes, salvo en el período de vacaciones del Tribunal, y en cuantas ocasiones aquél lo convoque con causa justificada, o lo soliciten tres miembros del Pleno (artículo 4.1 LFTCu)

La funciones se señalan en el artículo 3 de la LOTCu²⁶⁷, siendo la función mas transcendente del Pleno la de ejercer la función fiscalizadora. En cumplimiento del último apartado del citado artículo se concretaron y ampliaron las funciones del Pleno en el artículo 21.3 de la LFTCu.

5.2.3.- La Comisión de Gobierno

La Comisión de Gobierno la constituyen el Presidente y los Consejeros de Cuentas Presidentes de Sección (Sección de Fiscalización y de Enjuiciamiento). Con referencia a su funcionamiento se rige por los mismos preceptos relativos al Pleno, en cuanto se refieren a la convocatoria, constitución, deliberaciones y levantamiento de actas (artículo 3, 5 y 7 LFTCu)

Respecto a sus funciones son de carácter básicamente ejecutivo, integrando las voluntades de los tres Presidentes (del Tribunal y de las dos Secciones), están determinadas en el artículo 22.1²⁶⁸ de la LOTCu, y

al ser un número par los Consejeros de Cuentas, a pesar del voto de calidad del Presidente. El Tribunal de Cuentas. Marcial Pons, pág. 147-148.

²⁶⁷ Artículo 3 LOTCu “Corresponde al Pleno:

- a) Ejercer la función fiscalizadora.
- b) Plantear los conflictos que afecten a las competencias o atribuciones del Tribunal.
- c) Conocer de los recursos de alzada contra las resoluciones administrativas dictadas por órganos del Tribunal.
- d) Las demás funciones que se determinan en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

²⁶⁸ Artículo 22.1 de la LOTCu: “Corresponde a la Comisión de Gobierno:

- a) Establecer el régimen de trabajo del personal.
- b) Ejercer la potestad disciplinaria en los casos de faltas muy graves respecto del personal al servicio

desarrolladas en el artículo 6 de la LFTCu.

5.2.4.- Secciones.

Como consecuencia de la dualidad de función existen dos Secciones, la de Fiscalización y la de Enjuiciamiento.

La Sección de Fiscalización verifica la contabilidad de las Entidades del sector público, examina y comprueba las cuentas que han de someterse a la fiscalización del Tribunal, así como los diferentes procedimientos fiscalizadores tramitados en los diferentes departamentos sectoriales y territoriales.

La Sección de Enjuiciamiento ejerce la función jurisdiccional, funcionando como Sala de Justicia. Se organiza en Salas, estando formada cada una de ellas por el Presidente, que será el de la Sección, y dos Consejeros. Contará, además, con uno o más Secretarios y con el personal de Secretaría que demanden las necesidades del servicio (artículo 24.1 LOTCu y 11.2 LFTCu).

Las Salas de la Sección de Enjuiciamiento son competentes para:

a) Conocer de las apelaciones contra las resoluciones en primera instancia dictadas por los Consejeros de Cuentas en los juicios de cuentas, los procedimientos de reintegro por alcance y los expedientes de cancelación de fianzas.

b) En instancia o por vía de recurso, de los asuntos que determine la Ley de Funcionamiento del Tribunal.

Por su parte los Consejeros integrados en esta Sección son competentes para resolver los juicios de las cuentas; los procedimientos de reintegro por

del Tribunal.

c) Distribuir los asuntos entre las Secciones.

d) Nombrar los Delegados instructores.

e) Las demás facultades que le atribuye la Ley de Funcionamiento del Tribunal.

alcance; y por último, los expedientes de cancelación de fianzas.

5.2.5.- La Fiscalía

La fiscalía del TCu depende funcionalmente del Fiscal General del Estado y está integrada por el Fiscal y los Abogados Fiscales.

El Fiscal Jefe se nombra de conformidad con el artículo 32 de la LOTCu y sus funciones en este órgano se determinan en el artículo 16.2 de la LFTCu.

5.2.6.- La Secretaria General

Es el órgano que posibilita el ejercicio de las competencias gubernativas del Presidente, del Pleno y de la Comisión de Gobierno, en todo lo relativo al régimen interno del TC, así como en el desarrollo de la gestión administrativa. Es elegido y removido libremente por el Pleno, a propuesta de la Comisión de Gobierno. Sus funciones se definen en el artículo 17.1 de la LFTCu.

6. FUNCIONES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

De los antecedentes históricos del TCu se desprende que la institución siempre ha tenido una doble función, la fiscalizadora y la jurisdiccional. Estas funciones han subsistido en la actual configuración del TCu, sin embargo han cambiado su importancia relativa y se han introducido modificaciones en su concepto.

El artículo 136 de la Constitución configura al TCu como el supremo órgano fiscalizador. Sin embargo incorporó una breve referencia a “su propia jurisdicción” que han permitido al legislador ordinario desarrollar la función jurisdiccional del Tribunal.

A partir de este precepto constitucional la LOTCu y la LFTCu desarrollan las dos funciones básicas del Tribunal. Así en el artículo 2 de la LOTCu se definen como funciones del TCu:

“a) La fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del sector público.

b) El enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.”

Al TCu le corresponden dos funciones, la función fiscalizadora que se encuentra relacionada directamente con el control externo, y la función jurisdiccional, para el enjuiciamiento de la llamada responsabilidad contable.

Del artículo 136 de la Constitución y la LOTCu y la LFTCu se deriva una nueva concepción de las funciones del Tribunal que suponen una ruptura con la concepción clásica de las mismas, diferencia que para PASCUAL GARCÍA²⁶⁹ se ha basado en los siguientes aspectos; las cuentas no se rinden al TCu para

²⁶⁹ PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen jurídico del gasto público. Presupuestación, ejecución y control*, óp. cit, pág. 614

que este pueda fallarlas, sino que la función es la de fiscalización. Unido a este nuevo concepto de fiscalización, el análisis que se realiza sobre las cuentas no solo se centra en la legalidad, sino que se consideran nuevos criterios como la economía y eficiencia, adoptándose nuevas técnicas, como los trabajos por muestreo. Unido a esta última idea, ya no se proporcionan por las entidades Públicas toda la documentación fiscalizable, sino que se remiten los estados contables.

El enlace entre la función fiscalizadora y la jurisdiccional se produce cuando en los procedimientos fiscalizadores se ponen de manifiesto hechos que pudieran dar lugar a responsabilidades contables, lo cual dará lugar a la apertura de actuaciones previas.

Algunos autores²⁷⁰ consideran que esta nueva concepción de las funciones del TCu supone una prevalencia de la función fiscalizadora del mismo, ya que esta función permite enlazar su actividad con el cumplimiento de los principios de equidad, economía y eficiencia que proclama la CE para la aplicación y asignación de los recursos públicos. La fiscalización se conforma como una actividad reglada, que discurre según las previsiones legales y que se aproxima mucho a la auditoría. Configurándose la actividad jurisdiccional como una función residual, que no tiene como objeto propio el enjuiciamiento de las cuentas, sino una subespecie de la responsabilidad civil por daños causados a los fondos públicos.

La jurisprudencia ha considerado que ambas funciones le son propias sin prevalencia de una sobre la otra, aunque existe una vinculación de orden lógico, ya que la función jurisdiccional deberá subordinarse al resultado de las actuaciones fiscalizadoras del Tribunal.²⁷¹

Por otra parte, no existe ninguna referencia en la LOTCu o la LFTCu relativa a que se le encomiende una función consultiva. Cabe señalar que en la

²⁷⁰ NAVAS VAZQUEZ, R. *Manual de control externo*, óp. cit., pág. 17

²⁷¹ STS 12371/1988, Sala de lo Contencioso, de 16-7-1988, FJ 3º, Ponente D. José Luis Martín Herrero.

tramitación del Proyecto de Ley Orgánica que remitió el Gobierno para su aprobación no se incluyó la competencia consultiva, sin embargo, durante la tramitación parlamentaria se incluyeron dos enmiendas²⁷² con el objeto de incluir esta función, justificada por la conveniencia de “destacar en la nueva Ley del Tribunal la función consultiva y de asesoramiento para un mejor equipamiento técnico de las Cámaras, especialmente necesario ante una Administración planificadora e interventora que invade todos los órdenes de la vida”.

Las enmiendas pretendían que la función consultiva del TCu se refiere a tres aspectos, en primer lugar, las consultas previas a la aprobación de disposiciones de carácter general. En segundo lugar, las consultas en materia de su competencia que pudieran hacer las Cortes, órganos legislativos de las Comunidades Autónomas, el Gobierno o alguno de sus Ministros. Y por último informes especiales sobre el régimen o necesidad de modificación de normas en materias de su jurisdicción.

Estas enmiendas no se aprobaron, y por consiguiente no se recogieron como funciones propias del TCu la función consultiva.

Pese a esta situación, algunos autores²⁷³ consideran que existe una referencia implícita a la función consultiva del TCu en los artículos 14 de la LOTCu y 28.6 LFTCu, que recogen la posibilidad de que el TCu eleve a las Cortes Generales, o a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas “cuantas Mociones o Notas considere convenientes, proponiendo las medidas a su juicio conducentes a la mejora de la gestión económico-financiera del sector público”, lo que podrá realizar a la vista de los trabajos de fiscalización que realiza el mismo Tribunal.

²⁷² Enmienda número 2 del Sr Meilan (UCD) al artículo 2º y Enmienda número 30 (Grupo Coalición Democrática), artículo 5º, bis.

²⁷³ DE LA FUENTE DE LA CALLE, M. J.: “Hacia una función consultiva del Tribunal de Cuentas”, *óp. cit.*, pág. 139-159. ARMET i COMA, Ll: “Control Externo y sector público”, *Revista Española de Control Externo*, nº 16, 2004, pág. 105-122.

Otros autores no reconocen esta función consultiva del TCu, ya que consideran que “aunque alguna errata legal pudiera hacer pensar otra cosa (artículo 27.1 LFTCu), el Tribunal no tiene encomendada ninguna función consultiva”.²⁷⁴ Reconociéndole únicamente la facultad para proponer medidas que supongan una mejora en la gestión económica del sector público (art 14 LOTCu).

En la primera parte de este trabajo, ya se puso de manifiesto que la doctrina considera que las Entidades Superiores de Fiscalización deben tener asignadas funciones de carácter consultivo. En esta misma línea la “Declaración de Lima sobre líneas básicas de fiscalización” de 1977, dictada por la INTOSAI, aconseja el ejercicio de funciones asesoras. Así, su artículo 12 plantea que “las Entidades Fiscalizadoras Superiores pueden, en asuntos importantes, poner a disposición del Parlamento y de la Administración sus conocimientos técnicos en forma de dictámenes, incluso su opinión sobre proyectos de ley y otras disposiciones sobre cuestiones financieras”.

En este trabajo se comparte esta visión amplia a la hora de atribuirle al TCu funciones consultivas con base en los artículos referidos. Pero además se fundamenta esta idea en un precepto en el que se le encomienda esta función al TCu. En el artículo 171.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, se establece que cuando contra la aprobación definitiva del presupuesto se interponga directamente recurso contencioso- administrativo, “el TCu deberá informar previamente a la resolución del recurso cuando la impugnación afecte o se refiera a la nivelación presupuestaria.” Si bien esta norma se halla fuera de la regulación específica del TCu, supone un reconocimiento explícito de la función consultiva del mismo.

²⁷⁴ NAVAS VAZQUES, R.: *Manual de control externo*, óp. cit., pág. 17

7. FUNCIÓN FISCALIZADORA.

La función fiscalizadora la define ÁLVAREZ MARTÍN²⁷⁵ como “la actividad que realiza el TCu dirigida a verificar que la actividad económico-financiera del sector público, en la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos, se ejerce con sometimiento y observancia de los principios de legalidad, eficiencia y economía, claramente establecidos en la CE (Art. 9.3, 31.2, 103.1, 133.4), mandatos que de forma sucinta y clara, reproduce el artículo 9 LOTCu”.

La función fiscalizadora del TCu se caracteriza según VACAS GARCIA-ALOS²⁷⁶ con las siguientes notas claramente diferenciadas.

a) En primer lugar, la califica como una función externa porque, como se ha visto, es una actividad distinta del control interno y constituye un control autónomo e independiente del ámbito objeto de actuación administrativa del correspondiente ente fiscalizado.

b) Constituye, en segundo lugar, una función permanente, o sea, llevada a cabo por el mismo TCu sin limitación temporal alguna en cuanto a su ejecución material, sin perjuicio de que, desde la perspectiva del sujeto fiscalizado, la actuación tenga una duración limitada y le afecte de forma esporádica. Sin embargo, para el TCu lo que le interesa de estas actuaciones es la continuidad de su labor sobre el conjunto del sector público.

c) Se articula, por último, mediante una función consuntiva, es decir, a posteriori, habida cuenta de que la misma se realiza una vez producido el gasto objeto de la correspondiente fiscalización.

²⁷⁵ ÁLVAREZ MARTÍN, J.A. (2006). *La Responsabilidad en la Gestión de los Fondos Públicos*, óp. cit., pág. 75.

²⁷⁶ VACAS GARCÍA-ALOS, L. (2009). *La Responsabilidad Contable de los Gestores Públicos y de los perceptores de subvenciones en la jurisprudencia*. Madrid: Colección Claves de la Jurisprudencia, pág. 105.

Estas características las complementa ÁLVAREZ MARTÍN²⁷⁷ al añadir las siguientes:

-Comprende toda la actividad económico-financiera del sector público, conforme al artículo 4 LOTCu.

-La realiza el TCu como supremo órgano fiscalizador (LOTCu Art. 1.1), siendo las consecuencias inmediatas las siguientes:

- 1.- En el ejercicio de esta función no está sometido a control superior.²⁷⁸
- 2.- No caben recursos ante el Tribunal Supremo.

-El TCu no es el único órgano fiscalizador, pero frente a todos los demás ostenta una condición de supremacía, ya que existen otros órganos fiscalizadores de las cuentas públicas, los llamados OCEX, órganos autonómicos de control externo, establecidos en los correspondientes Estatutos de Autonomía y las posteriores leyes autonómicas de desarrollo.

-La función de fiscalización se debe ejercer de forma coordinada entre el Tribunal y los OCEX. La concurrencia de distintos órganos, con distinto rango institucional, ejerciendo una misma función fiscalizadora, ha de ser armonizadas. Los artículos 27 y 29 LFTCu prevén estas relaciones de coordinación, estructurándolas, según se deduce de su tenor, conforme al principio de supremacía del TCu respecto a la labor de los OCEX, y del principio de economía, a fin de evitar duplicidad de actuaciones. La coordinación técnica se produce compartiendo criterios, métodos, procedimientos y en general técnicas de fiscalización suficientemente

²⁷⁷ ÁLVAREZ MARTÍN, J.A.: *La Responsabilidad en la Gestión de los Fondos Públicos*, óp. cit., pág. 78-81.

²⁷⁸ Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional. Recurso de inconstitucional nº 426/1984. configuración de la situación constitucional del Tribunal de cuentas en el desarrollo de sus funciones, número 187/1988 de 17 de noviembre, FD 8; y STC 18/1991 FD 5 y 6.

aceptadas por los organismos internacionales de los que forma parte.²⁷⁹

A estos criterios con los que la doctrina define la actividad fiscalizadora, hay que sumar la referencia al principio de legalidad, eficiencia y economía como criterio para analizar la actividad económico-financiera del sector público.

Pero la inclusión de estos criterios en los procesos de fiscalización no deben entenderse como un mero análisis del cumplimiento o no de estos principios, sino que la actividad fiscalizadora debe extenderse a la determinación de la propia fiabilidad y relevancia de las cuentas públicas, lo que implica determinar aquellos incumplimientos que afectan a la imagen fiel, o, lo que es lo mismo, a la realidad económico-financiera de las entidades fiscalizadas. Según FABRA “debe efectuarse un control que comprenda globalmente y de una manera coherente el conjunto de una política o acción emprendida”.²⁸⁰

La actividad fiscalizadora no debe plantearse como una fiscalización de legalidad o regularidad, puesto que se exige por imperativo constitucional la fiscalización operativa y de gestión. Sin embargo para algunos autores en la función fiscalizadora, el control de legalidad constituye uno de los pilares fundamentales²⁸¹.

El análisis de legalidad de la gestión económica-financiera la plantea NAVAS en una doble vertiente. En primer lugar, hay que considerar el conjunto de las normas que regulan la gestión presupuestaria y contable, cuyo riguroso cumplimiento es el primer elemento de contraste de un análisis de esta naturaleza.

El siguiente aspecto que hay que analizar es que la actuación de la

²⁷⁹ El Tribunal de Cuentas es miembro de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), así como del grupo regional EUROSAI, que reúne a las Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa.

²⁸⁰ FABRA VALLES, J. M.: “El Tribunal de Cuentas Europeo y el Tribunal de Cuentas de España”, *Revista Española de Control Externo*, nº 12, 2002, pág. 11-23.

²⁸¹ NAVAS VÁZQUEZ, R.: *Manual de control externo*, óp. cit., pág. 31.

Administración debe actuar conforme a las normas. Esta necesita la habilitación de la ley para actuar. Por otra parte, no debe perderse de vista el carácter meramente instrumental de las normas presupuestarias y de contabilidad, cuya aplicabilidad depende de la puesta en práctica de otras normas de carácter más sustantivo. De ahí que la fiscalización de la regularidad presupuestaria y contable de la gestión suponga, ordinariamente, entrar en el análisis del cumplimiento de otras normas.

El segundo criterio que debe atender la fiscalización de los programas presupuestarios es el principio de economía y eficiencia a los que nos hemos referido en el Capítulo I.

Estos principios están asociados a los correspondientes programas. Se requiere una programación presupuestaria que determine de forma clara los objetivos a alcanzar en los diferentes programas, sectores o usuarios a los que está dirigido, fines a alcanzar, coste efectivo de los mismos, así como cualquier otra información que permita efectuar el control sobre los mismos. A estos efectos, las exigencias de la legislación presupuestaria son muy poco ambiciosas. En el artículo 35 de la LGP solo hace referencia a los resultados obtenidos de los correspondientes programas cuando estos sean medibles, o a la utilización de indicadores cuando los resultados de los programas no sean medibles, sin que se haya desarrollado en ninguna norma que es lo que se puede considerar por resultados medibles, qué elementos o graduación debe ser tomada de referencia para medir estos resultados, o qué tipo de indicadores utilizar.

En último lugar, debemos mencionar el escaso número de resoluciones judiciales sobre la función fiscalizadora y sus procedimientos, hecho que la propia jurisprudencia ha explicado en la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 16 de julio de 1988, y de 18 de octubre de 1986, al considerar que “la función fiscalizadora es ajena, en cuanto al fondo, al control del Tribunal Supremo”. También la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2004 ha considerado que “los informes de

fiscalización no tiene carácter constitutivo”, por lo cual la Jurisprudencia no puede pronunciarse sobre el contenido de los informes de fiscalización, hecho por el cual solo podemos encontrar algunas Sentencias relativas a la función fiscalizadora y las formas como se desarrolla.

7.1. Competencias fiscalizadoras

Las competencias fiscalizadoras se le atribuyen al TCu, ya que la Constitución lo configura como el supremo órgano fiscalizador, reconociéndole unas competencias en cuyo ejercicio debe ser totalmente independiente, no pudiendo recibir instrucciones de ningún otro órgano del estado. La LOTCu establece que el TCu ejercerá sus funciones con plena independencia y sometimiento al ordenamiento jurídico (art. 5), por consiguiente ningún otro órgano puede dictarle instrucciones, indicaciones, ni condicionar el sentido de sus informes. Sólo desde la independencia el TCu puede alcanzar los objetivos de fiscalización del artículo 9.1 de la LOTCu, y solo está en dependencia justifica que sus miembros ocupen sus cargos un periodo superior al mandato parlamentario ordinario.

La afirmación según la cual el TCu depende directamente de las Cortes Generales, del artículo 1.1 de la LOTCu, tiene a juicio de PASCUAL GARCÍA la intención de “expresar el asentamiento democrático del órgano de control en la representación del pueblo español y a través de esta relación, poner de manifiesto la interdependencia material de la función fiscalizadora del gasto público y la supremacía institucional del Parlamento”²⁸².

Dentro del TCu, las competencias fiscalizadoras se realizan por el Pleno, la sección de fiscalización y los consejeros de esta Sección.

La titularidad de la función fiscalizadora se atribuye por la LOTCu en su artículo 21 al Pleno, al cual le corresponde acordar la iniciación de los

²⁸² PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen jurídico del gasto público. Presupuestación, ejecución y control*, óp. cit., pág. 618.

procedimientos de fiscalización de los distintos subsectores del sector público, así como aprobar las Memorias o Informes, Mociones o Notas a que puedan dar lugar los procedimientos de fiscalización.

El Pleno del Tribunal, como ya se ha expuesto, está integrado por doce Consejeros de Cuentas, uno de los cuales será el Presidente, y el Fiscal.

A la Sección de Fiscalización le corresponde examinar los procedimientos fiscalizadores tramitados en los distintos Departamentos sectoriales y territoriales y proponer al Pleno las Memorias o Informes, Mociones, Notas o medidas que corresponda elevar a las Cortes Generales. La sección de fiscalización es un órgano colegiado, que se organizará en departamentos sectoriales y territoriales, al frente de cada uno de los cuales estará un Consejero de Cuentas.

A los Departamentos les corresponde llevar a cabo las fiscalizaciones aprobadas por el Pleno. El Consejero al frente de cada departamento dirige el trabajo y canaliza a la Sección las propuestas de informe o resultados de la fiscalización.

7.2. Contenido

A pesar de las referencias que se hacen en la regulación constitucional de los principios que deben ser objeto de análisis en la fiscalización de la actividad económico-financiera del sector público, los procedimientos previstos en la propia legislación para instrumentar el control del TCu están concebidos desde un punto de vista más tradicional. El contenido de la función fiscalizadora del TCu se encuentra regulado en los artículos 9 a 14 de la LOTCu y 27 a 44 de la LFTCu. En concreto esta función se refiere a las siguientes actuaciones:

- a) El examen y comprobación de la Cuenta General del Estado.

- b) El examen y comprobación de las Cuentas Generales y particulares de

todas las entidades y organismos integrantes del sector público y de las que deban rendir los perceptores o beneficiarios de ayudas procedentes del mismo sector, tales como subvenciones, créditos o avales.

c) El examen de los expedientes referentes a los contratos celebrados por la Administración del Estado y las demás entidades del sector público.

d) El examen de la situación y variaciones del patrimonio del Estado y demás entidades del sector público.

e) El examen de los expedientes sobre créditos extraordinarios y suplementarios, así como sobre las incorporaciones, ampliaciones, transferencias y demás modificaciones de los créditos presupuestarios iniciales.

f) Y cualesquiera otros que resultaren adecuados al cumplimiento de su función.

Para NAVAS VÁZQUEZ ²⁸³ los procedimientos de fiscalización establecidos en la normativa realmente responde a grandes áreas o ámbitos sobre las que llevarla a cabo, no siguiendo una estructura lógica en su enumeración, ya que algunas de estas áreas responden a una perspectiva más formal, como el examen de los expedientes de modificaciones presupuestarias, y otros a materias más sustantivas como la verificación de la situación y variaciones del patrimonio neto. Considerando que el elemento de más importancia de esta enumeración es su último apartado en la que se posibilita que la actuación del TCu se extienda a todos aquellos ámbitos que considere relevantes.

Por otra parte, del análisis de estos procedimientos de fiscalización se puede concluir que esta enumeración no ha respondido a un análisis de las principales áreas que deberían ser objeto de fiscalización, ya que el primer

²⁸³ NAVAS VÁZQUEZ, R.: *Manual de control externo*, óp. cit., pág. 33.

apartado hace referencia al examen de la Cuenta General de las Entidades, que es el documento tradicional sobre el que se ha procedido a fiscalizar la actividad económico-financiera de la Administración. A partir de este apartado, el resto son áreas que se encuentran integradas dentro de la cuenta General, bien directamente como lo relativo a las modificaciones de crédito, o el análisis de patrimonio y sus variaciones, o de forma indirecta como el análisis de la contratación, ya que dentro de la cuenta general se incluyen todos aquellos efectos económicos de los contratos, siendo de obligado análisis tanto el análisis de la normativa presupuestaria y contable, como la normativa sustantiva que debe cumplirse en cada actuación de la Administración.

Por esta causa la función fiscalizadora se producirá, en realidad, bien sobre las cuentas generales de los diferentes entes territoriales de la Administración, condicionada siempre a la correcta rendición de las mismas, o sobre objetivos concretos de fiscalización establecidos en los programas de actuación del Tribunal.

7.3. Rendición de cuentas y cuentandantes

Para MENDIZABAL ALLENDE “el fundamento racional que justifica la existencia del TCu puede ser reconducido a un principio general del Derecho...Tal principio podría válidamente enunciarse como aquel que impone a todo administrador de bienes ajenos la rendición de cuentas de su gestión”²⁸⁴.

Este principio no se fundamenta en la desconfianza de la actuación del administrador, sino en la de crear un cauce entre las facultades del titular y las del agente, que beneficie a ambos con la finalidad de garantizar la integridad del patrimonio administrado.

Respecto a las modalidades de funcionamiento del principio, cambian

²⁸⁴ MENDIZABAL ALLENDE, R: “La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas”, *óp. cit.*, pág. 1307-1373

según se refieran a relaciones jurídicas de carácter privado o público. En el ámbito privado la rendición de cuentas finaliza en el momento en el que el titular del patrimonio acepta la justificación que se le ofrece por el administrador. En el supuesto de que existieran divergencias en la interpretación de esta justificación la normativa fija cauces para su resolución, que normalmente les corresponderá a los jueces.

En el ámbito público, la situación cambia radicalmente, ya que la Administración está sometida al principio de legalidad. Por consiguiente, toda la actividad de la Administración debe someterse íntegra y sustancialmente al ordenamiento jurídico, siendo necesaria la presencia de un juez que fiscalice la aparición de desviaciones, ya que en caso de existir las mismas, el principio de legalidad quedaría desvirtuado.

La rendición de cuentas es consustancial al Estado de Derecho y al principio de legalidad, sobre todo en los Estados democráticos en donde existe una pluralidad de poderes públicos con autonomía. Por consiguiente, el hecho de que cada Administración refleje la gestión económico-financiera realizada en los correspondientes documentos, estados y cuentas es una exigencia de transparencia que debe imperar en toda actuación administrativa. La formación, aprobación y rendición de la cuenta general debe constituir un elemento fundamental de la gestión de una Administración, de forma que permita analizar el grado de cumplimiento de los principios de legalidad, eficacia, eficiencia y economía²⁸⁵.

La rendición de cuentas se ha configurado como una obligación de la Administración Pública con carácter constitucional²⁸⁶. El artículo 136.2 de la CE establece que “las cuentas del Estado y del sector público estatal se rendirán al Tribunal de Cuentas y serán censuradas por éste”.

²⁸⁵ MAS CLADERA, P. A.: “Sobre las consecuencias de la no rendición de cuentas: comentarios a la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 4 de junio de 2008”, *Revista Española de Control Externo*, 2008, pág. 103-118

²⁸⁶ En España esta obligación se ha reflejado en las Constituciones de 1812 (art. 351 y 352), en la de 1837 (art. 72), en la de 1845 (art. 70), la de 1869 (art 101), en la de 1876 (art 85) y en la de 1931 (art. 109).

Con este precepto el ordenamiento presupuestario recoge uno de los elementos que han inspirado el sistema control financiero en nuestro país. La cuenta General ha sido la pieza fundamental sobre la que se ha basado el control externo efectuado por el TCu desde mediados del siglo XIX.

7.3.1. Concepto y naturaleza jurídica de la rendición de cuentas

Cuando nuestro ordenamiento jurídico regula las cuentas públicas, su elaboración, justificación, aprobación y rendición, nos encontramos con expresiones y conceptos que provienen muchos de ellos de tecnicismos contables, y no presentan perfiles jurídicos definidos. Así la rendición de cuentas podría interpretarse en un doble sentido. Podría hacer referencia a los estados financieros (estados ejecución del presupuesto, balances, cuentas de resultados, etc.) que deben presentarse ante una entidad de control externo, o bien referirse a las cuentas justificativas de las partidas, lo que nos llevaría al conjunto de documentos que acreditan la comprobación material de la inversión.

Desde un punto de vista formal, la rendición de cuentas consiste en la remisión de los estados financieros de una Administración al Tribunal para su censura, es decir para su examen y comprobación, y en su caso, la exigencia de las responsabilidades que se derivan de éstas.

Este concepto de rendición de cuentas no es compartido por GARCIA MORA²⁸⁷ al considerar que la naturaleza de la rendición de cuentas es la de “un negocio de constatación o fijación, por el que no se valora de por si forzosamente la oportunidad o eficacia de la acción, sino que solo se efectúa la verificación de la exactitud de la documentación”.

Esta opinión no es compartida por PASCUAL GARCÍA²⁸⁸, que basándose

²⁸⁷ GARCÍA DE LA MORA, L.: “El Derecho Presupuestario o Contable como ordenamiento del control de la Hacienda Pública”, *Revista de la Facultad de Derecho U.C.M.*, núm. 52, pág. 37.

²⁸⁸ PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen jurídico del gasto público. Presupuestación, ejecución y control, op.cit.*, pág. 596-597.

en el Auto del 12/12/1986 de la Sala de Apelación del TCU, afirma que las cuentas no se rinden para ser falladas, sino para ser examinadas, comprobadas y sometidas a fiscalización. Y no son ajenos a este examen la consideración de aspectos como la eficiencia y economía, amén de la legalidad y exactitud de los hechos contables registrados.

7.3.2. Concepto de cuenta

El concepto de cuenta que recoge el artículo 136.2 de la Constitución, la normativa propia del Tribunal de Cuentas, así como el artículo 122 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, cuando se refieren a la obligación de rendir cuentas del Estado y las entidades integrantes del Sector público, es un concepto restringido de cuenta, pudiendo definirla como el conjunto de estados financieros que permiten reflejar la actividad económico financiera de una entidad pública en ejercicio terminado²⁸⁹.

Este concepto restringido se contrapone al concepto amplio de cuenta, que en el campo del Derecho Presupuestario haría referencia a actividades parciales de una entidad del sector público²⁹⁰.

7.3.3. Cuentandantes

El concepto de cuentandante no aparece en la CE. Por lo que se refiere a la LOTCu lo encontramos de forma tangencial al delimitar las prohibiciones para ser designado consejero de cuentas.

Tenemos que acudir al artículo 34 LFTCu y al artículo 128 TRLGP para encontrar una definición de cuentandante. Pero estos preceptos nos dan dos

²⁸⁹ LOPEZ LOPEZ, J. C.: “Aprobación y rendición de cuentas: problemas y responsabilidades”, *Revista Española de Control Externo*, pág. 79-103

²⁹⁰ Podríamos hacer referencia entre otras, a una cuenta de pagos a justificar, en la que el Habilitado Pagador debería efectuar a posteriori su justificación. (art 79 TRLGP)

definiciones de cuentandantes, según CORTELL GINER²⁹¹.

El artículo 128 del TRLGP nos dice quienes son cuentandantes ante el TCu, respondiendo a una concepción formal de cuentandante. La rendición de cuentas de la gestión realizada en un período determinado es un acto formal, distinto de los actos de gestión recogidos en las cuentas. Los cuentandantes son responsables de la información contable, y les corresponde rendir, formular y remitir las cuentas. La firma de estos documentos no presupone la asunción de los actos de gestión reflejados en ellas, sino que sólo implica la conformidad de los datos contenidos en las mismas.

Frente a esta definición, el artículo 34.2 de la LFTCu hace una definición de carácter funcional de cuentandante, pues se refiere a las cuentas que deben rendir todos cuantos tengan a su cargo el manejo de caudales cuentas públicos, y en el artículo 72.1 equipara a las personas que tengan a su cargo fondos públicos con los cuentandantes, aunque formalmente no pueden considerarse tales.

Esta diferencia conceptual entre, cuentandante en sentido formal, aquellos a los que las normas contables y presupuestarias atribuyen el deber de rendir cuentas, o en sentido funcional, como aquellos que deben justificar la gestión de ingresos y la realización de gastos, así como la del patrimonio de las entidades públicas por haberse hecho cargo de las mismas en virtud de funciones que tiene asignadas, es muy importante, ya que el cuentandante en sentido funcional o material se aplica a todo el sector público sujeto a fiscalización, y por otra parte, porque a partir de la definición del mismo se va a delimitar el ámbito de la jurisdicción contable, ya que a efectos de responsabilidad contable, será cuentandante todo aquel que tenga a su cargo el manejo o custodia de fondos públicos²⁹².

²⁹¹ CORTELL GINER, R. P.: “La responsabilidad contable y su enjuiciamiento: principios generales”, *óp. cit.*, pág. 105-125

²⁹² CORTELL GINER, R.: “La responsabilidad contable y su enjuiciamiento: principios generales”, *óp. cit.*, pág. 105-125.

7.3.4. Cuentas que se han de rendir al Tribunal de Cuentas

Para poder determinar qué cuentas deben ser rendidas ante el Tribunal, hemos de analizar el ámbito subjetivo de la función fiscalizadora. Así, el artículo 136 de la Constitución establece que el objeto de la función fiscalizadora lo constituyen las cuentas y la gestión económica del Estado en el sector público.

De forma muy resumida podemos considerar que los entes territoriales deben remitir sus cuentas generales al TCu, configurándose estas en las siguientes:

a) Cuenta General del Estado. La forma la IGAE, de conformidad con lo establecido en los artículos 127 y siguientes de la Ley General Presupuestaria. De conformidad con el artículo 33 LFTCu, la Cuenta General del Estado se ultimarà antes del día 31 de agosto del año siguiente al que se refiera y se remitirá al Tribunal dentro de los dos meses siguientes a su conclusión.

b) Cuentas Generales de las restantes entidades integrantes del sector público que han de rendir cuentas al TCu. Sus cuentas estarán conformadas por aquella documentación que legalmente se haya configurado para soportar sus operaciones, de conformidad a su régimen de contabilidad y sin perjuicio de lo que dispone el artículo 27 y 29 de LFTCu.

c) Otras cuentas que deben rendirse por conducto de la IGAE deben estar en poder del Tribunal dentro de los dos meses siguientes a la fecha de su recepción por la misma, acompañadas de las notas de defectos o reparos que se hubieran producido por la IGAE. (35.1 LFTCu)

d) Las cuentas generales y parciales que hayan de remitirse al Tribunal por otros conductos, que deberán estar en poder del mismo en los plazos que las disposiciones respectivas determinen, o dentro de los dos meses siguientes a la terminación del período que a cada una corresponda cuando no exista previsión legal al respecto. (35.2 LFTCu).

e) Las cuentas parciales que se remiten directamente al Tribunal por los cuentadantes, se enviarán al mismo dentro de los quince días siguientes a la terminación del período a que se refieran. (35.3 LFTCu)

f) Las cuentas de los perceptores o beneficiarios de subvenciones u otras ayudas procedentes del sector público, que se remitirán al Tribunal dentro de los dos meses siguientes a la terminación del ejercicio económico correspondiente. (35.4 LFTCu)

g) Empresas Públicas. Sus Presidentes o Directores deben remitir a sus Intervenciones respectivas sus cuentas dentro de los seis meses siguientes a los que se apruebe su ejercicio social, y ésta al TCu en los nueve meses siguientes a su recepción. (35.5 LFTCu).

7.3.5. La rendición de cuentas en España

La rendición de cuentas a los correspondientes órganos de control externo es algo consustancial a nuestro sistema, sin embargo la realidad demuestra que muchas Administraciones no aprueban y rinden sus cuentas de forma habitual.

La falta de rendición de cuentas impide el ejercicio de la función fiscalizadora del TCu, suponiendo un incumplimiento del mandato constitucional de someter las cuentas y la gestión a su examen, constituyendo un hecho de extrema gravedad para un Estado de Derecho. Esta situación se ha reflejado en múltiples artículos, como acciones o noticias emitidas por las propias Entidades Superiores de Fiscalización²⁹³.

La situación a partir de los informes de fiscalización de los sectores públicos autonómicos y locales es para BUENO MORA “realmente desoladora”

²⁹³ El Tribunal de Cuentas público en el BOE de 18 de enero de 2005 una Moción aprobada por el Pleno de la Entidad relativa a las soluciones para permitir la rendición de cuentas en plazo. La sindicatura de Valencia ha publicado diversas noticias sobre el incumplimiento den la rendición de cuentas en su página Web (WWW.sinsicom.gva.es/noticias).

al encontrarnos con un problema grave y generalizado debido a los altísimos índices de retraso en el cumplimiento de la rendición de cuentas, así como con un alto porcentaje de entidades que no rinde sus cuentas²⁹⁴.

7.3.6. Consecuencias de la falta de rendición

La obligación de rendir cuentas, como toda obligación jurídica, debe ir ligada a la existencia de una sanción en el supuesto de incumplimiento. La existencia de mecanismos de coerción es necesario para el adecuado ejercicio de la función fiscalizadora como un elemento configurador de la independencia de los órganos que tienen atribuida esta función.

Estos mecanismos se recogen en los artículos 7.3 y 42 de la LOTCu, y se completa en los apartados 3º, 4º y 5º del artículo 30 de la LFTCu. En estos artículos se hace referencia en unos casos a sanciones y en otros a multas coercitivas, utilizando la Ley de Funcionamiento de forma indistinta una y otra categoría. En opinión de MAS CLADERA²⁹⁵, nos encontramos en ambos casos ante multas de carácter coercitivo, por aplicación lógica de los preceptos antes mencionados, quedando a salvo la exigencia de responsabilidades administrativas, penales o de otro tipo que puedan aplicarse por la falta de rendición de cuentas.

Siguiendo el trabajo de LÓPEZ LÓPEZ²⁹⁶, podemos analizar aquellas otras formas de sancionar el incumplimiento de la obligación de rendir cuentas, que según su criterio pueden ser las siguientes.

²⁹⁴ AA.VV: *Comentarios a la Ley de Régimen Local de la Comunidad Valenciana 8/2010, de 23 de junio*, BUENO MORA, S. hace este comentario en el Capítulo referido a las Haciendas Locales, La Ley, 2010, pág. 628-629.

²⁹⁵ MAS CLADERA, P. A.: “Sobre las consecuencias de la no rendición de cuentas: comentarios a la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 4 de junio de 2008”, *óp. cit.*, el autor mantiene esta posición en contra de la STS de 4 de junio de 2008, en donde considera que la multa impuesta por el TC por la falta de rendición de cuentas es una sanción, en contra de otros pronunciamientos como la STS de 15 de mayo de 2006. Este hecho supone un debilitamiento del TC a la hora de exigir la rendición de cuentas en caso de incumplimiento.

²⁹⁶ LOPEZ LOPEZ, J. C.: “Aprobación y rendición de cuentas: problemas y responsabilidades”, *óp. cit.*, pág. 79-103

En primer lugar LOPEZ considera las responsabilidades disciplinarias que se pueden derivar de la no rendición de cuentas, siendo estos supuestos muy difícilmente residenciables en la responsabilidad disciplinaria. Esto es así porque es muy difícil que el cuentandante tenga la condición de funcionario. De forma general el cuentandante suele ser la persona que ostenta la más alta representación de alguna entidad pública, Presidente de una Corporación Local, Presidente del Consejo Social de una Universidad, etc., no estando sometidos al régimen disciplinario funcional.

Por consiguiente la responsabilidad disciplinaria por la no rendición de cuentas sólo podrá hacer referencia a los supuestos de cuentandantes por operaciones concretas, en las que un funcionario deba rendir alguna cuenta.

Las responsabilidades penales por la no rendición de cuentas se contemplan en el código penal, en el título VII de su libro II, que regula las penas a imponer a funcionarios públicos por delitos cometidos en el ejercicio de su cargo. Sin embargo, el único precepto que puede resultar de aplicación a este supuesto lo encontramos en el artículo 502.2, del título XXI “delitos Contra la Constitución”, en la que se regula la responsabilidad del funcionario que obstaculice una investigación del TCu, negando o dilatando el envío de los informes solicitados o dificultando el acceso a los pendientes o documentación administrativa necesaria.

En último lugar se podrían derivar responsabilidades civiles asociadas a la responsabilidad penal, pudiendo generarse una responsabilidad civil subsidiaria. Sin embargo es muy difícil exigir una responsabilidad civil a partir del artículo 502.2 del código Penal. Tampoco por la vía de la responsabilidad patrimonial de la Administración, ya que no es posible encuadrar la no rendición de cuentas dentro del funcionamiento anormal de los servicios públicos.

En la actualidad la cuenta general no es el instrumento más importante sobre el que se basa la función fiscalizadora del TCu. Esto es debido a varios

motivos, en primer lugar el ciclo presupuestario no se revela como el instrumento de control del legislativo sobre el ejecutivo, ya que los parlamentos han visto modificado su papel en todos los países occidentales, entre otras causas nos encontramos con la necesidad de limitar el crecimiento del gasto público, como se reflejó en la modificación de la Constitución española.

En segundo lugar, la complejidad alcanzada por el sector público dificulta la vigencia de los principios presupuestarios clásicos, en especial el principio de unidad. Es muy difícil la presentación de toda la información económico financiera del sector público, los criterios de uniformidad similares para todos los entes, así como una presentación homogénea. Este problema se pone de manifiesto a la hora de consolidar la información económico-financiera de diferentes entidades.

7.4. Función fiscalizadora y deber de colaboración

Los gestores públicos tienen una obligación de colaboración con el TCu. En esta situación se encuentran todas las entidades del sector público y su finalidad es la de suministrar información de la gestión de los fondos, tanto propia como ajena. PASCUAL GARCÍA²⁹⁷ compara esta obligación de colaboración con la sujeción, ya que considera que las diferencias entre estas relaciones jurídicas no se reflejan claramente en los textos legales, definiendo la sujeción como la situación jurídica en la que se encuentran los cuentandantes, y tiene su causa en la obligación de dar cuenta del manejo de los fondos y caudales públicos.

La LOTCu en su artículo 7 establece que el TCu podrá exigir la colaboración de todas las Entidades a que se refiere el art. 4 de esta misma Ley. En el artículo 4 se relacionan todas las entidades que forman el sector público, así como también a aquellas personas físicas o jurídicas que perciban subvenciones, créditos, avales u otras ayudas del sector público.

²⁹⁷ PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen jurídico del gasto público. Presupuestación, ejecución y control*, óp. cit., pág. 621.

De la literalidad de este artículo se puede desprender que el deber de colaboración con el Tribunal corresponde a las entidades del sector público. Esta idea se refuerza con el apartado segundo del artículo 7 LOTCu ya que, cuando regula la forma de pedir la colaboración del Tribunal, dice que se encauzará a través del Ministerio, Comunidad o Corporación correspondiente, lo que profundiza en la idea de que la colaboración sólo puede solicitarse a entidades del sector público.

Frente a esta concepción restrictiva del ámbito subjetivo del deber de colaboración, el artículo 30 de la LFTCu lo concibe con mayor extensión al referirse “a cualesquiera personas, naturales o jurídicas, respecto de los bienes, fondos, efectos o caudales públicos que tengan en depósito, custodia o administración o en cuya gestión hayan participado o participen por cualquier causa, así como a las personas físicas o jurídicas receptoras de subvenciones u otras ayudas del sector público”.

De la lectura de este último artículo se desprende que el ámbito subjetivo del deber de colaboración tiene una mayor amplitud, que el ámbito subjetivo de la fiscalización del Tribunal. Esta diferenciación se fundamenta en la comparación con otras ramas del derecho financiero así como en la falta de concreción de estos preceptos.

En este sentido, PASCUAL GARCIA²⁹⁸ considera que el ámbito subjetivo definido en el artículo 7 LOTCu plantea una restricción subjetiva de difícil justificación, sobre todo si se compara con el ámbito del deber de colaboración en el área tributaria, que se extiende a todas las personas físicas jurídicas, públicas o privadas que tengan datos con trascendencia tributaria. Por consiguiente, el ámbito subjetivo del deber de colaboración debe reinterpretarse de una forma más amplia, ya que en su opinión tanto desde un punto de vista tributario como de fiscalización, en ambos casos se trata de proteger los intereses de la Hacienda Pública.

²⁹⁸ PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen jurídico del gasto público. Presupuestación, ejecución y control*, óp. cit., pág. 621-622

Los límites a esta concepción subjetiva más amplia los podemos encontrar en la interpretación que NAVAS VÁZQUEZ²⁹⁹ hace de varias expresiones del artículo 30 LFTCu mencionado. La primera referencia es a la expresión “haya participado o participen” en dicha gestión, en la que a juicio del autor, el deber de colaboración se refiere a cualquier clase de persona que haya tenido algún tipo de relación con la actividad financiera del sector público, incluyendo con esta expresión a aquellas personas que hubiesen desempeñado cargos o responsabilidad en el sector público durante el periodo fiscalizado, pero ya no tuviesen ninguna vinculación con la Administración. Esta interpretación tendría el problema de la posibilidad de disponer de documentos y soportes necesarios objeto de la solicitud de colaboración.

La segunda expresión que analiza la encontramos en el artículo 30.2 LFTCu, al referirse a los receptores de las solicitudes de colaboración, en donde a las autoridades y representantes de los diferentes organismos y entidades, añade “a las personas físicas correspondientes”. Para determinar cuál puede ser el sentido que el legislador le ha dado a esta expresión debemos analizar el funcionamiento de nuestras Administraciones, donde junto al máximo responsable que conozca y autorice la colaboración requerida, se hace necesario la presencia de otro personal que haga efectiva esta colaboración.

Con esas dos matizaciones, NAVAS considera que el deber de colaboración tiene como ámbito subjetivo a la totalidad de los integrantes del sector público, además de aquellos que estuvieran en el sector público en un periodo anterior, también a aquellas personas o entidades del sector privado que hayan percibido ayudas o subvenciones públicas.

También desde el punto de vista objetivo, se exige la concreción de los fines y alcances de las solicitudes de colaboración, tanto al sector público como al sector privado. Este deber se refiere a “los bienes, fondos, efectos o caudales públicos que tengan en depósito, custodia o administración o en cuya

²⁹⁹ NAVAS VÁZQUEZ, R.: *Manual de control externo, óp. cit.*, pág. 45

gestión hayan participado” (art. 30.1 LFTCu), lo cual podría suponer una definición muy amplia, que podría plantear problemas en el supuesto de las peticiones de colaboración a las entidades privadas, sobre todo si tenemos en cuenta la regulación mucho más exhaustiva que se realiza en los artículos 93 y 94 de la LGT a la colaboración en los procedimientos tributarios.

Pero ante este ámbito tan amplio, el propio artículo 30 LFTCu, en su apartado tercero, regula el procedimiento en que se debe materializar esta colaboración, mostrando una preferencia a la colaboración prestada a través de “documentos”, lo que es lógico al tratarse de procedimientos de fiscalización. Así establece que “los datos, estados, documentos o antecedentes solicitados se referirán a los que consten o deban constar en los correspondientes estados contables o en la justificación de estos”, por lo tanto se refiere a estados que reflejen hechos de naturaleza económica (libros de contabilidad, cuentas anuales, etc.) o a documentos que sustenten estos hechos económicos (facturas, escrituras, etc.).

7.5. Procedimientos fiscalizadores

Al poder considerar la fiscalización como una función pública, se debe ejercer a través de un procedimiento, una serie de actuaciones de carácter interno y externo en los que se materializa la fiscalización.

Podemos definir el procedimiento fiscalizador en el TCu como la secuencia de trámites que se inician con el plan de actuaciones y concluye con la inclusión del informe de fiscalización en el Boletín Oficial del Estado³⁰⁰. El diseño de estos procedimientos se parece a los procedimientos administrativos, por esta razón se declara la Ley de Procedimiento Administrativo como

³⁰⁰ El Tribunal de Cuentas aprobó en el Pleno del 23 de diciembre de 2013 unas “Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas” con dos partes diferenciadas, una de Normas Técnicas y otra de Normas de Procedimiento, al que se acompaña un Glosario. Esta diferenciación la realizo con la intención de diferenciar entre unas normas cuyo contenido sea la regulación de la planificación, la ejecución y la exposición de los resultados de los procedimientos que lleve a cabo el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de la función fiscalizadora, y otras que tengan por objeto la regulación de la tramitación interna de los procedimientos a través de los que se ejerce la función fiscalizadora.
<http://www.tcu.es/export/sites/default/.content/pdf/Normas-Fiscalizacion-TCu-23-diciembre-2013.pdf>

supletoria de las normas de los procedimientos fiscalizadores.

Tanto en la LOTCu como en la LFTCu se regulan algunos aspectos del procedimiento fiscalizador. Sin embargo, estos procedimientos de fiscalización definidos en la norma presentan para algunos autores algunas deficiencias en su configuración. Así para la doctrina³⁰¹ no puede considerarse que estos procedimientos hayan sido objeto de una regulación única. En su opinión existe una regulación muy dispersa que acentúa las deficiencias técnicas de los mismos. También considera que no han existido normas supletorias adecuadas. Esta situación se agravó por la tardanza en la confección de un Reglamento de Régimen Interior, como determinaba la DF 2ª LFTCu, lo cual ha provocado que no se pueda hablar de un procedimiento de fiscalización homogéneo en el tiempo, sino que desde la promulgación de la LOTCu se ha ido configurando este procedimiento con base en las resoluciones judiciales, a las buenas prácticas aceptadas generalmente³⁰² y a las normas internacionales³⁰³.

Antes de analizar aquellos aspectos que la doctrina ha considerado relevante del procedimiento de fiscalización, vamos a definir de forma esquemática como ha configurado la LFTCu el mismo.

La iniciativa corresponde al propio Tribunal, a las Cortes Generales y, en su ámbito, a las Asambleas Legislativas u otros órganos representativos análogos que se constituyan en las Comunidades Autónomas, de conformidad con el artículo 45 de la LOTCu. Limitando la posibilidad de iniciar ningún procedimiento de fiscalización si no es a iniciativa de estas instancias (art. 32

³⁰¹ Los autores coinciden en la carencia de un procedimiento fiscalizador suficientemente definido, así NÚÑEZ PEREZ, M. en el artículo “Reforma de la legislación del Tribunal de Cuentas: fiscalización” de la *Revista Española de Control Externo*, 2002, pág. 173-201, o NAVAS VÁZQUEZ, R. en *Manual de control externo*, pág. 54

³⁰² En este proceso de configuración del procedimiento de fiscalización se debe mencionar a la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español, que en 1992 elaboró el documento «Principios y normas de auditoría del Sector Público», referencia generalizada de la actividad fiscalizadora para los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas.

³⁰³ Ha habido un proceso de armonización y convergencia entre las normas de fiscalización o de auditoría pública y privada en el ámbito internacional. Uno de ellos ha sido la aprobación por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI).

LFTCu).

El TCu se encuentra legitimado por mandato constitucional para promover el ejercicio de la función fiscalizadora. Gozando las Cortes y las Asambleas legislativas de las Comunidades de la misma iniciativa de que dispone el Tribunal, con la particularidad de que la Asambleas autonómicas deben circunscribir la iniciativa al ámbito de su propia Comunidad Autónoma.

Estas peticiones de fiscalización tienen para la doctrina carácter vinculante, debido a la dependencia que tiene el Tribunal respecto a las Cortes Generales (art. 136 CE). Ante esta situación normativa, se ha considerado que la dependencia establecida en la Constitución se debe plantear como una dependencia orgánica del Tribunal frente a las Cortes, y no como una dependencia funcional³⁰⁴. Por consiguiente, cuando las Cortes formulen peticiones de fiscalización, el Tribunal está vinculado a realizarlas. El pleno del Tribunal deberá tener en cuenta esta petición e iniciar el procedimiento. Sin embargo, el ejercicio y desarrollo de las actuaciones realizadas competirá en exclusiva al propio Tribunal, no pudiendo ser dirigidas, planificadas o condicionadas la actuaciones fiscalizadoras por el Legislativo, ya que la dependencia se ha configurado como orgánica³⁰⁵.

Las actividades de fiscalización se planifican e incluyen en un programa anual que se aprueba por el Pleno del Tribunal y se eleva a la Comisión Mixta Congreso-Senado para las Relaciones con el TCu. En el programa se incluyen aquellas fiscalizaciones periódicas por mandato legal (declaración definitiva de la CGE, informe anual, informes de las CC.AA. sin órgano de control externo, informes sobre financiación de los partidos políticos) y las fiscalizaciones especiales (por mandato legal, iniciativa de las Cortes Generales y, en su

³⁰⁴ SIMOES IGLESIAS, A. M.: “La iniciativa fiscalizadora de las Cortes Generales y de las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas en los procedimientos de fiscalización”, en *Crónica 1996-1997*, Asociación de Letrados y Auditores del Tribunal de Cuentas, Madrid, pág. 202-204.

³⁰⁵ Se ha fundamentado la independencia del TC en el artículo 5 de la LOTCu que establece que el TC ejercerá sus funciones con plena independencia y sometimiento al ordenamiento jurídico. En la misma línea se argumenta que la Constitución en su artículo 136 alude al ejercicio de sus “funciones”, Otro aspecto importante es el traslado de esta independencia a los miembros del Tribunal a través del artículo 136.3 de la Constitución y el 30.2 de la LOTCu.

ámbito, de las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónoma)

La segunda fase sería el desarrollo de la fiscalización, que se inicia con la fase de acopio y preparación de la documentación. Los medios de los que dispone el Tribunal para el ejercicio de su función son la documentación remitida al Tribunal por las diversas Administraciones por exigencia de la normativa (cuentas generales, contratos..), que además de ser objeto de examen o censura, en su totalidad o mediante, muestreo, son un medio de información para planificar y ejecutar fiscalizaciones. Y los requerimientos de documentación se hacen en base al deber de colaboración del artículo 30 de la LFTCu, o también a través del desplazamiento de un equipo fiscalizador³⁰⁶. En este caso, la fiscalización se inicia con una comunicación del Presidente del TCu a la entidad fiscalizada.

Durante el desarrollo de la fiscalización el TCu puede reclamar y utilizar los resultados de cualquier función interventora o de control interno de la entidad fiscalizada.

Los trabajos de comprobación no se desarrollan con arreglo a procedimientos formalizados, sino que se emplean técnicas de auditoría que permitan verificar la representatividad de los estados financieros, el estudio de la organización, la valoración del control interno, la adecuación de los medios a los objetivos y por último el cumplimiento de la legalidad. También con la utilización de expertos independientes para el apoyo a los funcionarios del Tribunal en las inspecciones y comprobaciones que hubieran de hacerse en la ejecución de las fiscalizaciones.

En último lugar, está la finalización del procedimiento de fiscalización, el cual termina con un informe de resultados de diferencia, que pueden tramitarse de forma independiente o integrado en el informe anual.

³⁰⁶ MARTINEZ GOMEZ, A.: “La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas. El desarrollo real de sus procedimientos”, en el libro *El Tribunal de Cuentas. Fiscalización y enjuiciamiento*, Consejo General del Poder Judicial, 2003, pág. 73-74.

Los proyectos de informe se someten a alegaciones de los responsables de los entes fiscalizados. Tras considerar éstas, se formula un proyecto del resultado de la fiscalización que se pone de manifiesto al Ministerio Fiscal y al Servicio Jurídico del Estado para que aporten lo que consideren necesario en el cumplimiento de sus respectivas competencias. En este momento es cuando se solicitan las acciones previas de responsabilidad contable si del informe de fiscalización se hubieran derivado indicios de responsabilidad contable.

El proyecto de fiscalización se debate en la Sección de Fiscalización, tras lo cual se somete a la aprobación del Pleno. Tras ello se remite a la Comisión Mixta para las relaciones con el TCu. En el caso de que la actividad fiscalizadora se refiera a las Comunidades Autónomas o entidades dependientes de ésta, el informe se remitirá a la Asamblea Legislativa. En el caso de informes a Corporaciones Locales, los informes de fiscalización se remitirán al Pleno de la Corporación.

Contra estos informes de resultados de fiscalización no caben recursos, salvo el que se autoriza en el artículo 44.5 de la LFTCu ante el Pleno cuando no se hubiera dado trámite de audiencia.

Una vez analizado como ha configurado la LOTCu y la LFTCu el procedimiento de fiscalización vamos a analizar aquellos aspectos que determinan que las fiscalizaciones realizadas cumplan con los requisitos de independencia y objetividad, así como aquellos aspectos que la doctrina ha considerado conflictivos o mal desarrollados.

7.5.1. Plan de actuaciones

Los procedimientos de fiscalización tienen su origen en el plan de actuaciones. No puede iniciarse ninguna fiscalización sin estar reflejada en el correspondiente Plan. La planificación se configura como uno de los elementos básicos para la correcta consecución de los objetivos de la fiscalización. De este modo, se deben identificar los objetivos a alcanzar con el método que les

permita conseguirlos³⁰⁷.

No obstante, es la LFTCu, en el intento del legislador de crear un procedimiento de fiscalización lo suficientemente definido, donde se incorpora la elaboración y aprobación por el Pleno de un Programa anual de fiscalizaciones³⁰⁸. Dedicándole solo un precepto que establece que la aprobación del plan le corresponde al Pleno del Tribunal³⁰⁹.

Las Normas de Procedimiento aprobadas por el Pleno del TCu el 23 de diciembre de 2013 distinguen entre la planificación a medio y largo plazo y el programa anual de fiscalización. La planificación a medio y largo plazo tiene un carácter trienal, y constituye el marco en el que se establecen los objetivos, las líneas generales de actuación y las áreas de fiscalización preferentes. A partir del contenido de este plan, se formulan las propuestas para configurar el programa anual. Esta planificación a medio plazo ha permitido superar al TCu algunas críticas realizadas a la falta de objetivos estratégicos en su actuación, limitándose la planificación anual a recoger actuaciones aisladas que se realizaban por el mismo.

El programa anual de fiscalización recoge las iniciativas fiscalizadoras del TCu, las fiscalizaciones que emanan de los demás órganos señalados en el artículo 45 de la LOTCu y las que deban realizarse por mandato legal.

La importancia del programa de fiscalización radica en que es el primer elemento que permite conocer a la entidad objeto de fiscalización que se prevé auditar su gestión, no existiendo ningún elemento jurídico que permita oponerse a esta inclusión en el programa. También se configura como el

³⁰⁷ LAGARON COMA, M.: “Algunas consideraciones acerca de la planificación de fiscalizaciones en el Tribunal de Cuentas”, en *Crónica 1994-1995*, Asociación de Letrados y Auditores y servicio de publicaciones del Tribunal de Cuentas, pág. 153.

³⁰⁸ NÚÑEZ PEREZ, M: “Reforma de la legislación del Tribunal de Cuentas: fiscalización”, *Revista Española de Control Externo*, 2002, pág. 173-201.

³⁰⁹ Artículo 3.a de la LFTCu: Le corresponde al pleno “aprobar el programa de fiscalizaciones de cada año y elevarlo a la Comisión Mixta Congreso-Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de las fiscalizaciones que éste deba realizar a iniciativa de las Cortes Generales y, en su ámbito, de las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas, según el artículo 45 de la Ley Orgánica 2/1982.”

elemento que permite alcanzar al tribunal su independencia funcional. En este sentido Núñez Pérez afirma que “el reconocimiento de la iniciativa fiscalizadora al TCu constituye una manifestación más de la independencia de nuestra institución respecto del Parlamento, al que se remite el Programa Anual de Fiscalizaciones aprobado por el Pleno del Tribunal y que no requiere ser posteriormente aprobado o ratificado por las Cortes para adquirir vigencia”³¹⁰.

La planificación debe orientarse a “conseguir la máxima eficiencia y economía de la función fiscalizadora del Tribunal” de conformidad con el artículo 8.3 de la LFTCu, obligación asumida posteriormente en la normas de fiscalización del TCu³¹¹. A este objetivo de eficiencia hay que vincular el de suficiencia, ya que, como NAVAS ha señalado, “no puede olvidarse que la actual programación de actuaciones viene siendo más ambiciosa que realista”³¹², lo cual provoca que las actuaciones incluidas en el programa anual no se finalicen y sea necesaria la reprogramación de las actuaciones. Además, el análisis del cumplimiento de los objetivos fijados en el programa de fiscalizaciones resulta muy complicado al formularse estos en términos muy generales, resultando muy difícil poder realizar un análisis de los objetivos alcanzados.

Aprobado el programa anual de fiscalización en el que se integran las actuaciones que deben realizarse en el ejercicio posterior, cada consejero planificará junto con su departamento de la Sección de Fiscalización aquellas actuaciones, para las que haya sido designado. Estos trabajos se desarrollan

³¹⁰ NÚÑEZ PEREZ, M: “De la Constitución Española al Tratado de Lisboa: treinta años del Tribunal de Cuentas”, *Revista Española de Control Externo*, 2009, pág. 15-44

En igual sentido POZUELO MEÑO, I: “Las relaciones del poder legislativo y las instituciones de control externo”, *Auditoría Pública*, 2009, pág. 21-28.

“Esa independencia y autonomía funcional se establece básicamente en la libertad que tienen los Órganos del Control Externo para ejercer sus funciones de fiscalización económico-financiera de la gestión de los fondos públicos que realiza la Administración.

Y se concreta en la potestad para elaborar un plan anual de trabajo de las fiscalizaciones que va a realizar.

- En la capacidad de decisión para elegir los organismos objeto de fiscalización.
- En establecer las orientaciones, los criterios y los ámbitos de investigación.
- En adoptar los métodos y los criterios de evaluación, en elaborar las conclusiones finales, de los informes de fiscalización, y en su capacidad de difusión pública.

³¹¹ Normas Técnicas de las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas Aprobadas en el Pleno de 23 de diciembre de 2013.

³¹² NAVAS VÁZQUEZ, R.: *Manual de control externo, óp. cit.*, pág. 57

de manera interna y con las siguientes finalidades: fundamentar el contenido de las directrices técnicas; establecer los procedimientos necesarios para cumplir los objetivos; y servir de instrumento de control de su ejecución.

Podemos diferenciar tres etapas en la planificación: En primer lugar, la realización de los trabajos preliminares, que están dirigidos a conocer la entidad fiscalizada y su objeto, así como los trabajos de control interno y externo que existieran. En esta fase también debe utilizarse aquella información disponible con carácter previo a efectos de elaborar el plan de actuaciones.

En segundo lugar, las directrices técnicas se desarrollan en el departamento, elaborando la dirección de las actuaciones un borrador de proyecto que supervisa la dirección técnica del departamento. Una vez asumido por el consejero correspondiente el proyecto de directrices técnica, a la vista del borrador, el consejero determina para elevarlas como proyecto al Pleno para su aprobación.

Por último, el resultado de estos trabajos de planificación se materializan en los siguientes documentos: memorando de planificación³¹³, directrices técnicas³¹⁴ y programa de trabajo³¹⁵.

³¹³ Normas Técnicas de las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, apartado 28 “el memorando de planificación es el documento aprobado por la dirección de las actuaciones fiscalizadoras que recoger los resultados de los trabajos preliminares que fundamentan el proyecto de directrices técnicas y la determinación de las áreas en las que se distribuyen los trabajos de la fiscalización, identificándose aquellas que presenten mayor riesgo.”

³¹⁴ Normas Técnicas de las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, apartado 29 y 30 “las directrices técnicas constituyen el documento que conforma la voluntad del Pleno en relación con los diferentes extremos que pudiera afectar a la realización de la fiscalización que se prevé efectuar. La estructura y el contenido de las 10 actrices técnicas deberá contemplar, por separado, los siguientes aspectos:

- a) Iniciativa de la fiscalización.
- b) ámbitos subjetivo, o que escribo y temporal de la fiscalización.
- c) Resultados de los trabajos terminales.
- d) Tipo de fiscalización y objetivos generales.
- e) Áreas de trabajo y procedimientos.
- f) Medios personales.
- g) Calendario.
- h) Otras con celebraciones

7.5.2. Iniciación de los procedimientos

Los procedimientos de fiscalización se inician por acuerdo del Pleno del TCu según se desprende de la LFTCu (art. 3.b), a partir de una propuesta de inicio de las actuaciones de fiscalización realizada por el consejero ponente de cada fiscalización. Una vez acordado por el Pleno, este Consejero dirigirá un escrito al titular de la entidad en el que se indica la apertura del procedimiento fiscalizador³¹⁶.

Esta comunicación del inicio del procedimiento de fiscalización ha resuelto el problema que se planteaba con la legislación del Tribunal, ya que en ningún precepto se establece el deber de comunicar el comienzo de la fiscalización. NAVAS³¹⁷ criticó duramente esta imprevisión normativa, ya que solo podría justificarse la no comunicación del inicio de las actuaciones fiscalizadoras si las actuaciones de fiscalización del Tribunal se produjera de forma automática una vez rendidas las cuentas, lo que implicaría que debería fiscalizar todas las cuentas rendidas, así como contar con la documentación suficiente para llevar a cabo las auditorias.

Además, según NAVAS, la decisión de empezar actuaciones respecto a una persona, entidad u organismo, es susceptible de originar consecuencias. Y aunque está previsto un trámite de audiencia en la terminación de los procedimientos, (art. 44.4 LFTCu), el interés de la entidad fiscalizada podría estar en impedir que se lleve a cabo esta acción fiscalizadora, bien por discrepancias con el plan anual, como por razones más dispares, como una posible persecución política o una reiteración de fiscalizaciones por encima de cualquier criterio de proporcionalidad.

³¹⁵ Normas Técnicas de las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, apartado 31 “un programa del trabajo es un conjunto ordenado de pruebas que deben ejecutar los integrantes del equipo para la obtención de la evidencia adecuada y suficiente en relación con un área de la fiscalización. Los programas deberán ser elaborados de acuerdo con las directrices técnicas y el memorando de planificación. En su elaboración debe perseguirse la normalización y sistematización de los procedimientos con el triple objetivo de lograr una mayor eficacia, eficiencia y economía en la ejecución de los trabajos y de facilitar la supervisión.”

³¹⁶ Este trámite de comunicación del inicio del procedimiento se ha incluido en las Normas Técnicas de las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, aprobadas en el Pleno de 23 de diciembre de 2013.

³¹⁷ NAVAS VÁZQUEZ, R.: *Manual de control externo*, óp. cit., pág. 58

En opinión del NAVAS, la omisión de regulación sobre la comunicación del inicio de las actuaciones, así como la privación de toda legitimación o interés para interponer cualquier tipo de recursos es “reveladora de la concepción del Tribunal que ha prevalecido en los redactores de las normas, quienes han configurado sus relaciones con los fiscalizados desde una perspectiva unilateral y autoritaria, que cuadra mal con la legitimación democrática y de gestión de las modernas administraciones”³¹⁸.

7.5.3. Ejecución del trabajo de fiscalización

En la realización del trabajo de fiscalización “se podrá utilizar las técnicas de auditoría que resulten idóneas a la fiscalización pretendida” (art. 27.3 LFTCu). En enero de 1997 el TCu publicó sus primeras Normas Internas de Fiscalización, estando actualmente vigentes las aprobadas el 23 de diciembre de 2013. Con la finalidad de asegurar la homogeneización y normalización de los procedimientos fiscalizadores seguidos por los distintos Departamentos del Tribunal, estas normas tienen la misma estructura y un contenido muy similar a las Normas Técnicas de Auditoría del Instituto Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)³¹⁹.

Las normas de Fiscalización, al igual que las Normas Técnica de Auditoría del ICAC se ordenan en estos cuatro grupos:

a) Introducción y normas generales.

Todas estas normas se inician con una introducción y normas generales, que definen conceptos, objetivos, alcances, ámbitos y clases de auditoría.

Las Normas de Fiscalización del TCu intentan en esta primera parte del documento separarse de la línea de identificar fiscalización con auditoría, ya

³¹⁸ NAVAS VÁZQUEZ, R.: *Manual de control externo, óp. cit.*, pág. 60

³¹⁹ MELIAN HERNANDEZ, J. A.: “Relaciones y diferencias entre fiscalización y auditoría”, *óp. cit.*, pág. 33-40

que en ningún momento se hace referencia al término “auditoría”. Sin embargo, esta resistencia a vincular ambos términos (fiscalización y auditoría) se rompe en el apartado primero de las mismas, ya que se reconoce la aplicación con carácter supletorio a las fiscalizaciones de las Normas Técnicas de Auditoría³²⁰, y por analogía, si procede, en los restantes tipos de fiscalización.

Otro elemento innovador en la introducción es la potenciación de la utilización de las tecnologías de la información y de la comunicación (TIC), como instrumento para la racionalización de los procedimientos, la mejora de los resultados de las fiscalizaciones y la transparencia en la actividad del Tribunal.

Con referencia a los tipos de fiscalización o auditoría, distingue entre la fiscalización de cumplimiento, la fiscalización financiera y la fiscalización operativa o de gestión³²¹.

También se pueden plantear procedimientos de fiscalización consistentes en una combinación de los anteriores, pudiendo ser fiscalizaciones de regularidad, cuando persiga los objetivos de las fiscalizaciones de cumplimiento y financiera, o integral cuando abarque todos los tipos enunciados.

³²⁰ Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES). BOE 13-11-2013

³²¹ Normas Técnicas de las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, apartado 2.2:
“Fiscalización del cumplimiento. Su finalidad es verificar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias a que está sometida la gestión económico-financiera de la entidad, programa o actividad se fiscaliza.

Fiscalización financiera. Tiene por objetivo emitir una opinión sobre la fiabilidad de la información que suministran los estados financieros de una entidad en función de su adecuación a los principios, criterios y normas contables de aplicación a la misma.

Fiscalización operativa o de gestión. Su finalidad es proporcionar una valoración, total o parcial, de las operaciones y de los sistemas y procedimientos de gestión de la entidad, programa o actividad fiscalizada en cuanto a su racionalidad económico financiera y su sometimiento a los principios de buena gestión. La valoración puede referirse a la adecuación de los sistemas y procedimientos de gestión respecto los objetivos que deben cumplir o al grado de cumplimiento de los principios de economía, eficacia y eficiencia.”

b) Normas relativas al sujeto auditor.

En estas normas se regula la cualificación de los profesionales que ejercerán los trabajos, la diligencia en la ejecución de los mismos y definen sus obligaciones y responsabilidades. Este requisito no puede plantearse en el ámbito público de igual forma que en el ámbito privado, ya que la selección del personal que ejerce funciones de fiscalización en el sector público se supone cubierto por los sistemas de selección de personal funcionario. Pese a esto, las normas de fiscalización sí que insisten en la necesidad de que el personal que participe en las fiscalizaciones desempeñen sus tareas conforme al Código de conducta previsto en el Capítulo VI del Título III del estatuto básico del empleado público, así como con observancia del Código de Ética adoptado por la Organización Internacional de entidades Fiscalizadoras Superiores.

Las personas que participen en las fiscalizaciones deben de actuar con la debida independencia, sin otra motivación que el interés público y desempeñar su cometido con objetividad e imparcialidad. Además, las normas técnicas inciden en las incompatibilidades que puedan tener el personal del TCu frente a las entidades fiscalizadas.

c) Normas sobre la realización de los trabajos de auditoría.

Se desarrollan aspectos relativos a la preparación y planificación de las actuaciones, que en las Normas de Fiscalización se tratan como Planificación de la Fiscalización. La planificación es de mayor complejidad en el terreno público ya que los trabajos comprenden un mayor número de áreas.

Tras el procedimiento de planificación, la primera área a fiscalizar de conformidad con las Normas Técnicas del TCu es la del sistema de control interno, de forma que se pueda verificar si el control interno es adecuado, y por consiguiente, se le puede otorga fiabilidad a los registros contables de la entidad, lo cual, garantiza el funcionamiento de la organización con los principios de buena gestión y garantiza la salvaguarda de los recursos de la

entidad.

Tras analizar los procedimientos de control interno de una organización, los trabajos de fiscalización deben obtener la “evidencia” sobre los hechos reflejados en las cuentas fiscalizadas, para lo cual es necesario desarrollar las pruebas de fiscalización que permitan al auditor obtener esta evidencia. El sentido del término “evidencia” en auditoría es que las conclusiones, las recomendaciones, los comentarios, etc., que pueda formular el auditor deben sustentarse en elementos probatorios, justificantes, testimonios documentales, etc., obtenidos durante la ejecución de las pruebas o procedimientos de auditoría. Este soporte del trabajo del auditor recibe el nombre de evidencias³²². La evidencia de las normas de auditoría se traducen por las Normas de Fiscalización como pruebas de fiscalización.

Las Normas de Fiscalización dedican solo un apartado a la realización de las pruebas de fiscalización, aspecto que en las normas de auditoría es tratado de forma mucho más amplia ya que son las pruebas, instrucciones y detalles incluidos en los programas de trabajo que constituyen los procedimientos mediante los cuales el auditor puede obtener la evidencia que avale sus conclusiones³²³. Respecto a la prueba no debe confundirse la comprobación que se pretende en un procedimiento de fiscalización con el sentido jurídico de la prueba. El objeto de la fiscalización no es realizar una declaración basada en hechos probados, sino la emisión de un informe técnico con la opinión o conclusiones del auditor que la emite³²⁴.

La documentación de las actuaciones desarrolladas obliga a elaborar los papeles de trabajo. Estos se integran por toda la documentación recibida o elaborada en el proceso de fiscalización, y están destinados a acreditar el trabajo realizado de conformidad con la planificación de fiscalización, así como sustentar las conclusiones obtenidas y reflejadas en los informes.

³²² AAVV: Manual de Auditoría del sector público, óp. cit., pág. 525.

³²³ AAVV: Manual de Auditoría del sector público, óp. cit., pág. 449.

³²⁴ NAVAS VÁZQUEZ, R.: Manual de control externo, óp. cit., pág. 62

d) Normas relativas a los informes.

Las Normas de Fiscalización tratan de forma detallada el contenido y presentación de los resultados de fiscalización, que se correspondería con los informes de auditoría, señalando en las mismas los requisitos relativos a la preparación, el contenido, la presentación y la difusión.

Los informes de fiscalización se estructuran en tres fases diferenciadas: En primer lugar, la introducción del informe que contendrá la información contenida en el apartado 6.2.2 de las Normas Técnicas, referente a la propia fiscalización como los correspondientes a la entidad fiscalizada, también se recogen los objetivos de fiscalización, también los objetivos de la fiscalización y los datos y elementos de su alcance.

En segundo lugar, la parte central del informe lo constituyen los resultados de fiscalización, la exposición de estos debe responder a los objetivos de fiscalización. En este apartado del informe deben reflejarse las deficiencias detectadas y las irregularidades comprobadas, junto con aquella información que permita determinar la importancia relativa de las mismas y su naturaleza.

Se debe emitir una opinión, que podrá ser favorable, favorable con salvedades, desfavorable o denegación de la opinión. Los distintos grados de opinión se forman por el fiscalizador en función de las deficiencias e irregularidades que se hayan detectado, así como por la imposibilidad de realizar todos aquellos procedimientos de auditoría que se hubiesen programado (limitaciones al alcance).

En este punto, de haberse llevado a cabo las actuaciones previstas y se hubiese apreciado la existencia de indicios de responsabilidad contable, penal o de otro tipo el informe debe mencionar la puesta en conocimiento de los respectivos hechos a la Sección de Enjuiciamiento o a cualquier otro órgano competente.

Por último, las conclusiones de fiscalización contienen la expresión del juicio crítico u opinión del auditor y en ellas se contienen los principales resultados de fiscalización, debiendo reflejar de forma clara la opinión del Tribunal sobre cada uno de los objetivos, así como la opinión del auditor sobre el cumplimiento de la normativa y la fiabilidad de las cuentas.

Las recomendaciones de la fiscalización proponen las medidas adecuadas para la mejora de la gestión económico-financiera de la entidad fiscalizada, a partir del análisis de los datos obrantes en el proceso de fiscalización, debiendo indicar las instancias o autoridades responsables de su implantación.

La importancia de las recomendaciones se recogió en el artículo primero de la Declaración de Lima en la que se señalaba que el control no era un fin en sí mismo, sino una parte imprescindible de un mecanismo que debe señalar la situación existente de tal forma que puedan adoptarse las medidas convenientes para su corrección.

Para NAVAS el apartado de recomendaciones que contienen los informes de fiscalización es la parte que podría considerarse más característica de la auditoría pública³²⁵.

Para ORDOKI URDAZI³²⁶ el mensaje más importante que deben transmitir las entidades fiscalizadoras a sus destinatarios en sus informes se concreta en las recomendaciones. Debiendo ser correctamente formuladas en su forma y en su fondo para que puedan ser asumidas por los gestores públicos.

Para el mismo autor, la posibilidad de que sean adoptadas con éxito las recomendaciones formuladas radica en la fase de realización del trabajo de campo, siendo fundamental la cercanía en esta fase de los auditores y los

³²⁵ NAVAS VÁZQUEZ, R.: Manual de control externo, óp. cit., pág. 64

³²⁶ ORDOKI URDAZI, I.: “La puesta en práctica de las recomendaciones de los OCEX”, *Auditoría Pública*, nº 23, 2001, pág. 7-12.

gestores públicos, así como en las fases posteriores de discusiones los borradores de informes hasta la emisión del informe definitivo, contrastando hechos y conclusiones que se hayan obtenido.

Tras analizar la normativa relativa a recomendaciones de diversos países, ELENA HERRERO³²⁷ concluyó que los requisitos que deben reunir éstas para ser efectivas deberían ser los siguientes: no limitarse al cumplimiento de obligaciones legales, referirse a asuntos estratégicos, ser motivadoras en su cumplimiento, se claras, orientarse a la puesta en práctica, positivas, tener en cuenta el punto de vista del gestor, no abarcar la gestión de un gobierno en su conjunto, dirigirse a resolver las causas de las deficiencias, estar sustentadas en resultados y conclusiones, ser específicas y prácticas y ser rentables y cuantificables.

Las dos últimas recomendaciones, al tratarse de forma detallada por los autores mencionados las trataremos de forma separada. En primer lugar deben estar dirigidas a quienes están facultados para la adopción de medidas que permitan su implantación. Para ello deben evitarse recomendaciones genéricas, identificando el departamento o cargo responsable de su adopción.

Y un segundo aspecto básico para lograr su implantación es el seguimiento. Debe establecerse un calendario de seguimiento, ya que tras los informes, los gestores están muy motivados para su implantación, pero la práctica demuestra que trascurrido un tiempo, el interés de los gestores en la implantación de las recomendaciones decae, recomendándose la realización de informes específicos con posterioridad sobre el seguimiento de las recomendaciones³²⁸.

³²⁷ HERRERO GONZALEZ, E.: “Las recomendaciones en el informe de fiscalización”, *Auditoría Pública*, nº 56, 2012, pág. 25-35.

³²⁸ ORDOKI URDAZI, I.: “La puesta en práctica de las recomendaciones de los OCEX”, *óp. cit.*, pág. 7-12.

7.5.4. Alegaciones

Una vez redactado de forma definitiva el borrador de anteproyecto de informe, la dirección de las actuaciones recabará todos aquellos informes que considere necesario de la dirección técnica. Una vez incluidas las modificaciones que se estimen pertinentes se trasladará al consejero o consejera el texto del anteproyecto del informe que se someterá a las alegaciones a las que se refiere el artículo 44.1 de la LFTCu.

Los objetivos que se persiguen con el trámite de las alegaciones son los de garantizar la seguridad jurídica en el procedimiento de fiscalización, al poder presentar las personas o entidades fiscalizadas aquellas observaciones que consideren necesarias. En segundo lugar permiten elevar la calidad y exactitud en la elaboración de los informes de fiscalización, ya que permiten detectar posibles deficiencias en los procesos de auditoría aplicados. Y en último lugar permiten dotar de mayores elementos de juicio a los órganos legislativos cuando conozcan los informes de fiscalización y adopten medidas en respuesta a los mismos³²⁹.

En opinión de NAVAS debería tenerse en cuenta un trámite previo de prealegaciones, que aunque no está contemplado en la ley, las Normas de Fiscalización si las contemplan a través del apartado de relaciones con la entidad fiscalizada, en las que se prevén contactos con la entidad fiscalizada durante la realización de los trabajos, así como el contraste de los resultados más significativos de la fiscalización, denominando el autor a este trámite “prealegaciones”, de forma que sin sustituir el trámite de alegaciones, permite eliminar malentendidos o contradicciones en la redacción del anteproyecto de informe³³⁰.

La fase de alegaciones es la que más dificultades tiene del procedimiento fiscalizador, ya que implica el contraste del anteproyecto de informe con la

³²⁹ CANO FERNÁNDEZ, V.: “El trámite de alegaciones en los procedimientos de fiscalización”, *Auditoría Pública*, 1996, pág. 50-54

³³⁰ NAVAS VÁZQUEZ, R.: Manual de control externo, óp. cit., pág. 60 y 64.

entidad fiscalizada. Aunque en la actualidad se considera como una fase necesaria de procedimiento, hay que tener en cuenta que a la LOTCu no tuvo en cuenta en su regulación la posibilidad de realizar alegaciones. Posteriormente el Tribunal Constitucional³³¹ consideró que la presentación de alegaciones constituye una “cuestión de mera legalidad”, siendo por tanto solo una opción legal el incluirlas o no en este ámbito. Esta situación se corrigió en nuestra legislación, en el artículo 44.1 de la LFTCu, con la inclusión de la obligación de poner de manifiesto las actuaciones practicadas en los procedimientos de fiscalización, a los responsables del sector o subsector público fiscalizado, o a las personas o entidades fiscalizadas.

El apartado 7 de las Normas de Procedimiento incluidas en las Normas de Fiscalización del TCu regulan de forma detallada el procedimiento para la tramitación de las alegaciones, la identificación de las personas, representantes legales o titulares de la entidad fiscalizada a quienes debe enviarse el anteproyecto de informe, tramitación de las alegaciones recibidas.

Con referencia a la aprobación del anteproyecto de informe, también se regula de forma detallada en el apartado 8 de las Normas de Procedimiento incluidas en las Normas de Fiscalización del TCu, remarcando del mismo solo el hecho de que una vez se ha aprobado el informe se incorpora a la página web del Tribunal dentro de las 24 horas siguientes a la remisión a las Cortes Generales. Hecho que facilita la controversia surgida previamente sobre los destinatarios del informe.

Los cambios recogidos en las Normas de Fiscalización, sobre la divulgación de los informes, conclusiones y recomendaciones, lo han realizado

³³¹ Auto del Tribunal Constitucional 664/1984, de 07/11/1984, Sala: Sección Cuarta., el Tribunal Constitucional considera que los informes de fiscalización del Tribunal de Cuentas son actos que propiamente no declaran derechos u obligaciones de la entidad fiscalizada, ni tampoco los crean, sino que se limitan a dejar constancia de ciertos datos o apreciaciones sobre el grado de cumplimiento. Por consiguiente la posibilidad que de los mismos se pueda derivar un supuesto de indefensión ante la imposibilidad de presentar alegaciones frente a los mismos al amparo del artículo 24.1 de la Constitución, no ha podido producirse indefensión en la actuación jurisdiccional, dado que esta última no ha llegado a existir. Y, la pretendida infracción del art. 91 de la Ley de Procedimiento Administrativo, constituirá una cuestión de mera legalidad, ajena a la jurisdicción de este Tribunal.

los órganos de control externo, en aras de alcanzar el objetivo de transparencia. Sin embargo para algunos autores los órganos de control externo deberían elegir a los ciudadanos como destinatarios principales de su información.

La Organización Europea de las Instituciones Regionales de Control Externo del Sector Público (EUROSAI) elaboró en 2007 un estudio comparativo del Control Externo del Sector Público en Europa en el año 2007 en el que se reflejó que en España el contenido de los informes podía llegar a los ciudadanos a través de los boletines oficiales y las páginas web de los diferentes órganos de control externo, situación que mejoraba los procedimientos de difusión de Francia o Portugal, pero no alcanza a las formas de acceso del Reino Unido, en donde la National Audit Office además de publicar y dar acceso libre a todos sus informes, permite la existencia de un *feedback* de los ciudadanos con la institución, lo cual puede permitir que la institución puede realizar modificaciones en la planificación o realización de los trabajos de fiscalización a partir de las propuestas realizadas por los ciudadanos³³².

7.5.5. ¿Referencias a terceros en los informes?

La divulgación de los informes de fiscalización conlleva un nuevo problema por la aparición de información de terceros en los trabajos de fiscalización. Aunque el criterio es el de evitar mencionar en los informes a terceros, sobre todo personas físicas o entidades privadas, ese principio no se puede sustentar cuando se evidencia que la interrogación de esos terceros está íntimamente relacionada con deficiencias o irregularidades detectadas.

El Tribunal de Cuentas Europeo se pronunció sobre este tema manifestando que “teniendo presente en la razón de ser de la función fiscalizadora del tribunal de cuentas, la regla general debe ser la no

³³² RIERA LOPEZ, M.: “OCEX y Redes Sociales: ¿Necesidad o Reto?”, *Auditoría Pública*, nº 60, 2013, pág. 97-103.

identificación de los terceros por imperativo del principio de confidencialidad.

Sólo excepcionalmente, se admite que el tribunal de cuentas designe nominalmente en sus informes a personas que no están, en principio, sujetas a control, a condición de que dichas personas puedan beneficiarse del principio de contradicción.”³³³

Para mencionar a terceros en los informes debemos partir del concepto de función fiscalizadora. Los informes que emiten los órganos de control externo tienen como objetivo verificar el efectivo sometimiento de la actividad económico financiera del sector público a los principios de legalidad, eficacia y eficiencia. Para cumplir con estos últimos, necesita tener un conocimiento completo de los hechos analizados, especialmente cuando se detecta algún tipo de irregularidad, aunque ello no complica la necesidad de mencionar a terceros.

Sin embargo existen excepciones a la regla general de no mencionar a terceros cuando el silencio pueda generar dudas acerca de los responsables de la gestión ajenos a las malas prácticas presupuestarias. Imperando en este caso el principio de proporcionalidad.

En este caso, el Manual de Gestión del Tribunal de Cuentas Europeo en el capítulo 5.4.3³³⁴ señala que en el caso de identificar a un tercero, “es fundamental que se asuma un mayor nivel de vigilancia en la verificación de los hechos y en su interpretación, siempre que se mencione directamente a terceros en los informes o cuando puedan ser fácilmente identificados por el lector”.

En nuestra normativa no se hace ninguna referencia a la mención de

³³³ Sentencia del Tribunal de Justicia Europeo de 10 de julio de 2001, a propósito del Asunto ISMERI EUROPA SRL contra el Tribunal de Cuentas de la Comunidad Europea por el Informe Especial nº 1/96 relativo a los programas MED.

³³⁴

http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_ES.PDF

terceros en los informes de fiscalización, generándose varios problemas en el supuesto de que debiera mencionarse a un tercero en un informe.

En primer lugar se plantea si el tercero mencionado en el informe tiene derecho al trámite de alegaciones. A este respecto, aunque la legislación española no recoge expresamente la posibilidad de que terceros mencionados en los informes de fiscalización puedan presentar alegaciones, se fundamenta en el trámite de audiencia de la Ley 30/92, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común la posibilidad de personarse en los procedimientos de fiscalización.

Cuando personas o organizaciones van a ser citadas en los informes de fiscalización, estos deben ser notificados sobre el contenido de la propuesta de informe, y solicitárseles que verifiquen la exactitud y certeza de la información contenida en el proyecto de informe, en aras de promover la objetividad y evidencia subyacente en el mismo³³⁵.

El segundo aspecto problemático lo encontramos en la divulgación de informes con menciones a terceros. En este caso los auditores públicos deben realizar un ejercicio de equilibrio entre la confidencialidad y la transparencia, para que aquella información que pudiera considerarse confidencial sea tratada como tal, pero a su vez se dé el acceso que corresponda a los informes.

Para ELENA HERRERO³³⁶, las personas jurídicas pueden encontrar una protección de sus datos personales en ámbitos del código penal o en la normativa de protección de las comunicaciones electrónicas, proponiendo como solución la publicación de informes con acceso limitado, manifestándose en el mismo las omisiones de información nominativa por imperativo legal.

³³⁵ HERRERO GONZALEZ, E.: “Mención nominal a terceros en los informes de fiscalización”, *Auditoría Pública*, nº 59, 2013, pág. 59-67.

³³⁶ HERRERO GONZALEZ, E.: “Mención nominal a terceros en los informes de fiscalización”, óp. cit., pág. 59-67

7.6. Procedimiento de fiscalización y procedimiento administrativo

La relación entre el procedimiento fiscalizador y el procedimiento administrativo fue conflictiva en un primer momento, tal y como se pone de manifiesto en el recuso presentado ante el Tribunal Supremo por una no admisión a trámite de un recurso extraordinario de revisión interpuesto, al amparo del artículo 127 de la Ley de Procedimiento Administrativo ante el TCu por el afectado de un informe de fiscalización.

Ante esta situación, el TCu consideraba que “la Ley de Procedimiento Administrativo no puede ser aplicada en bloque a la actividad de fiscalización, sino que sólo podrá serlo en algunos aspectos tales como composición de órganos, formación de su voluntad, forma de dictar las resoluciones, notificaciones y algún otro aspecto que menciona”³³⁷. Este planteamiento lo fundamentaba en que el TCu “ni es Administración Pública ni un órgano de ella”³³⁸ tal y como reconoció el TS, y que la actividad de fiscalización era de carácter eminentemente técnico.

Tras estos argumentos el TS consideró respecto a la primera argumentación que aunque “el Tribunal de Cuentas no sea Administración Pública no basta para excluir de la calificación de administrativa la actividad que desarrolla o al menos una parte de ella”. Respecto al segundo aspecto, tanto la jurisprudencia como la doctrina han mantenido que los procedimientos fiscalizadores tienen un carácter básicamente técnico, pero el TS matizó que estos procedimientos de fiscalización se basan los procedimientos de alcance de reintegro, “por lo que, como se ve, si bien en la fase de fiscalización no nos hallamos ante un procedimiento sancionador propiamente dicho, sí estamos en una fase en la que se dirige una acusación contra un ciudadano. Por lo tanto si tal actividad no puede ser calificada en su totalidad como administrativa sino fundamentalmente técnica, sí existe un aspecto administrativo”.

³³⁷ Sentencia del tribunal supremo de 18 de octubre de 1986

³³⁸ Sentencia del tribunal supremo de 18 de octubre de 1986

Esta interpretación del TS parece que fundamentó la redacción que el legislador dio a este aspecto en la LFTCu en la que estableció la supletoriedad de las normas de procedimiento administrativo, “a excepción de las que determinan el carácter de parte o legitiman para la interposición de recursos en vía administrativa o jurisdiccional” (artículo 32.1 LFTCu).

Este precepto supuso la modificación del criterio del TS, no tanto porque la Sala cambiará de criterio, sino porque “es manifiesto, por tanto, que en una Ley posterior a aquella nuestra sentencia de 1986, claramente se ha determinado la inaplicación del régimen de recursos administrativos a los actos fiscalizadores del TCu que, por su propia esencia y naturaleza, emite este Tribunal como Comisionado del Parlamento que es su único destinatario y receptor”³³⁹.

Por consiguiente, desde la aprobación de la LFTCu, los acuerdos de fiscalización que adopte el TCu para su sometimiento a la Comisión Mixta Congreso-Senado, no son susceptibles de recurso en vía administrativa ni en esta jurisdicción. A partir de esta situación, que supuso la necesidad de que una disposición legal excluyera de forma expresa la aplicación supletoria de los recursos contenidos en las normas que regulan el procedimiento administrativo, parece quedar más clara la similitud entre procedimiento fiscalizador y el procedimiento administrativo.

Pero esta exclusión de la posibilidad del recurso en vía administrativa o judicial de los procedimientos de fiscalización no implican que el TS no matizara en la medida de lo posible la afirmación que tuvo que realizar. Así ante la imposibilidad de presentar recurso en vía administrativa ni en esta jurisdicción a los procedimientos fiscalizadores, añade en la misma Sentencia que “todo ello sin perjuicio de que si, consecuencia de los mismos, se derivara, en fase de enjuiciamiento, la depuración de responsabilidades contables, serían susceptibles de los correspondientes recursos ante aquel Tribunal y,

³³⁹ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 2) de 25 de abril de 2007.

cuando proceda, de los recursos de casación y de revisión ante este Tribunal Supremo interpuestos contra las sentencias dictadas por las Salas del Tribunal de Cuentas”.

También la doctrina ha planteado críticas ante esta situación, ya que aunque los procedimientos fiscalizadores no pueden alterar la situación jurídica subjetiva de los ciudadanos, “no se puede privar totalmente de legitimación a los eventuales titulares de derechos o intereses legítimos, entre otros motivos, porque es una solución desproporcionada ante la realidad de que la tutela judicial efectiva constituye un derecho fundamental protegido por la CE.”³⁴⁰

7.7. Procedimientos para la fiscalización: la auditoría

Con la LOTCu se realizó la función fiscalizadora del TCu, separándola claramente de la función jurisdiccional y buscando agilidad en la realización de la misma, así como orientándola hacia la racionalidad y eficacia en el gasto público.

Este impulso de la actividad fiscalizadora coincidió con la regulación de la auditoría, convirtiéndose en el instrumento fundamental a través del cual se realizan los procedimientos fiscalizadores del TCu³⁴¹.

El texto de la LOTCu supera los objetivos asignados a la auditoría financiera, evolucionando desde la fiscalización de la regularidad (o, si se prefiere de la legalidad) hacia la fiscalización de la gestión³⁴².

Partiendo de la normativa del TCu, dentro de los distintos tipos de fiscalización o auditoría que se recogen en la misma, hemos de destacar la

³⁴⁰ NAVAS VAZQUES, R. *Manual de control externo*, óp. cit., pág. 56.

³⁴¹ CORONA MATÍN, R. M.: “El control externo de las organizaciones públicas y privadas: analogías, diferencias e interacciones”, *Revista Española de Control Externo*, 2004, pág. 213-228. En el artículo analiza la auditoría como nexo de unión entre el control de las organizaciones privadas y la administración pública, y responde a la pregunta de quien controla al controlador, afirmando que en la Administración Pública Española es el Tribunal de Cuentas quien realiza la función de control del control.

³⁴² MARTINEZ NOVAL, L.: “La fiscalización del Tribunal de Cuentas. La fiscalización en los albores del siglo XXI”, *Revista Española de Control Externo*, nº 16, 2002, pág. 115-128.

importancia de la auditoría de cumplimiento de la actividad del Sector Público, al asignársele “la observancia de la Constitución, de las Leyes reguladoras de los Ingresos y Gastos del sector público y, en general, de las normas que afecten a la actividad económico-financiera del mismo”, en el apartado a) del artículo 13.

El segundo tipo de auditoría es la financiera, cuyo objetivo es verificar que las cuentas anuales que deben presentar todos los entes públicos representan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de la entidad y, en su caso, la ejecución del presupuesto de acuerdo con las normas y principios contables y presupuestarios que le son de aplicación, y contienen la información necesaria para su interpretación y comprensión adecuada. El hito más importante de la fiscalización o auditoría financiera lo constituye la evaluación de la Cuenta General del Estado.

La progresión más notable de la LOTCu se centra en la apertura hacia la fiscalización de eficiencia, eficacia y economía, impulsando “la fiscalización hacia el análisis de racionalidad económica de la gestión pública, unida a la racionalidad social, como elemento diferenciador esencial del Sector Público”³⁴³.

³⁴³ NÚÑEZ PEREZ, M.: “Reforma de la legislación del Tribunal de Cuentas: Fiscalización”, *óp. cit.*, pág. 173-201.

8. RELACIONES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS CON LOS ORGANOS DE CONTROL EXTERNO DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS (OCEX).

La mayoría de las Comunidades Autónomas, en cumplimiento de sus Estatutos de Autonomía o según lo previsto en las leyes reguladoras correspondientes, han creado sus propios Órganos de Control Externo (OCEX).

En la actualidad, de las 17 Comunidades Autónomas, 13 cuentan con su correspondiente Órgano de Control Externo. Se trata de la Comunidad Valenciana, Canarias, Madrid, Castilla y León, Islas Baleares, Asturias, Castilla la Mancha, Andalucía, Cataluña, Galicia, Aragón, País Vasco y Navarra.

Como ya se ha comentado, los OCEX ejercen funciones de fiscalización sobre la Administración de la respectiva Administración autonómica y de las Entidades Locales de su ámbito territorial.

Al configurarse el TCu como el supremo órgano fiscalizador, con capacidad para ejercer su función fiscalizadora sobre la totalidad del sector público, a nivel estatal, autonómico y local, surge el primer problema de coordinación entre las actuaciones de fiscalizadoras entre el TCu y los OCEX, lo que exige a estas instituciones un esfuerzo de cooperación que evite duplicidades, facilite la expansión y calidad de los controles y racionalice el gasto público aplicado a la fiscalización del Sector Público³⁴⁴

En relación con el ejercicio de la función fiscalizadora, el artículo 29 de la Ley de Funcionamiento del TCu regula las relaciones del mismo con los diferentes órganos de control externo autonómicos. Los apartados fundamentales de este régimen jurídico son, en primer lugar, la coordinación de las respectivas actuaciones entre el Tribunal y los OCEX, mediante el establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización que garanticen la mayor eficacia en los resultados y eviten la duplicidad en las actuaciones

³⁴⁴ AAVV: *El Tribunal de Cuentas. Fiscalización y enjuiciamiento*. Artículo de CUBILLO RODRÍGUEZ, C., Cuadernos de Derecho Judicial, Consejo General del Poder Judicial, 2003, pág. 60.

fiscalizadoras.

En segundo lugar, los OCEX deben remitir al TCu los resultados individualizados del examen y comprobación de las cuentas de las entidades del sector público autonómico, así como los informes, memorias, mociones o notas que aprueben. Esta documentación deberá ir acompañada de los antecedentes necesarios, pudiendo el TCu, si lo estima oportuno, practicar las ampliaciones y comprobaciones que considere preceptivas, e incorporar sus propias conclusiones a los informes, memorias, mociones o notas que apruebe, a los efectos de su remisión a las Cortes Generales y, en su caso, a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas.

En último lugar, el Pleno del TCu podrá solicitar de los OCEX la práctica de actuaciones fiscalizadoras concretas, referidas tanto al sector público autonómico como al estatal.

Además de las medidas contempladas en la LFTCu, la coordinación entre el TCu y los OCEX se materializa en varias clases de actuaciones³⁴⁵:

□) Intercambio de los respectivos Programas anuales de fiscalizaciones, con el fin de planificar y programar de manera coordinada las actuaciones de cada una de las Instituciones de control externo, evitando en la medida de lo posible duplicidades innecesarias o la existencia de áreas exentas de fiscalización.

b) Realización de fiscalizaciones conjuntas entre el TCu y los OCEX sobre ámbitos comunes.

c) Mantenimiento de reuniones periódicas de coordinación, tanto entre los Presidentes de las Instituciones de control externo como en las Comisiones de coordinación constituidas en los siguientes ámbitos: el sector público

³⁴⁵ <http://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/relaciones-externas/relaciones-institucionales/relaciones-con-ocex/>

autonómico, el sector público local y las normas y procedimientos de fiscalización.

d) Creación de una Plataforma de rendición de cuentas, gestionada conjuntamente por el TCu y por la mayoría de los OCEX, a través de la cual se rinden telemáticamente las cuentas de la mayoría de las Entidades Locales españolas.

Con referencia a las actuaciones de naturaleza jurisdiccional, aunque los OCEX no tienen competencia para el ejercicio de la función de enjuiciamiento contable, existen posibilidades de llevar a cabo, por delegación, actuaciones de instrucción previas a la función estrictamente jurisdiccional para la exigencia de la responsabilidad contable, atendiendo generalmente a la mayor eficacia en la realización de las actuaciones de instrucción.

La delegación de la instrucción de los procedimientos de reintegro por alcance se acuerda por la Comisión de Gobierno del TCu, debiendo el OCEX proceder a la designación de un funcionario para que lleve a cabo las actuaciones en que se concreta la instrucción de los procedimientos.

Asimismo, las leyes reguladoras de los OCEX prevén la obligación, en caso de que en el curso de sus actuaciones fiscalizadoras detectasen indicios de la existencia de responsabilidad contable, de ponerlo en conocimiento del TCu para que proceda, en su caso, a su enjuiciamiento.

9. RELACIONES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS CON EL TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO

Antes de analizar los sistemas de colaboración entre el Tribunal de Cuentas Europeo (TCE) y las Entidades Superiores de Control de los Estados miembros de la Unión, en especial el TCu, tenemos que hacer una breve referencia a las finanzas europeas y a las funciones del TCE.

Para FABRA VALLES³⁴⁶, se puede hablar de un “sector público europeo” en el que los recursos comunitarios, nacionales, regionales y locales se aúnan para financiar proyectos que permitan mejorar la vida de los ciudadanos europeos. Existe una regulación única en numerosas áreas para las diversas administraciones y ciudadanos, y algunos instrumentos comunes como el Presupuesto de la Unión.

El presupuesto comunitario está constituido en su mayor parte por subvenciones que se transfieren a otras Administraciones para la realización de proyectos y programas potenciados por la Unión. Los fondos comunitarios constituyen parte de la financiación de las políticas de acción pública de otras Administraciones.

Por consiguiente más del 80% de los recursos presupuestarios de la Unión son gestionados por las Administraciones europeas (Estado, Autonomía, Ayuntamientos)³⁴⁷.

La comisión ejecuta el presupuesto, bajo su propia responsabilidad y dentro del límite de los créditos presupuestarios de conformidad con el Reglamento Financiero y con arreglo al principio de buena gestión. A su vez, los perceptores de estos fondos europeos tienen su propia responsabilidad para garantizar el empleo de los créditos comunitarios de conformidad con el

³⁴⁶ FABRA VALLES, J. M.: “Articulación organizativa de los diferentes niveles de control de la Unión Europea”, *Revista Española de Control Externo*, 2004, pág. 43-56.

³⁴⁷ DIETER ENGELS: “Los efectos de la ampliación de la Unión Europea”, *Revista Española de Control Externo*, 2004, pág. 57-72.

artículo 274.1.2 y el artículo 10 del Tratado de la Comunidad Europea.

Cada una de las administraciones receptoras de fondos europeos debe garantizar la correcta aplicación de los mismos a través de su control interno. Existiendo un segundo nivel de control ejercido en el ámbito de la UE por el TCE y en España por el TCu.

Ante esta situación, el sistema de control financiero debería garantizar a los ciudadanos como se ejecuta el presupuesto (visto desde una perspectiva integral) y si estos recursos son utilizados de una forma eficaz.

Sin embargo, en la actualidad cada nivel de control se centra en analizar aquellos recursos que ha financiado su Administración territorial, olvidando realizar un análisis de los resultados obtenidos y centrándose en aspectos formales, relativos a la concesión de subvenciones según la normativa de cada Administración, su recepción y contabilización. En este sentido, el que fue Presidente del TCE, al preguntarle sobre la coordinación entre las instituciones de control, ya señaló que “cada Institución es muy libre de controlar lo que quiera según sus planes. No obstante, tampoco parece lógica la situación actual, en la que algunos sectores se someten a control por parte de más de una institución mientras otros no los controla nadie. Por lo tanto, al menos habría que abrir al máximo la información entre las Instituciones de Control para intentar no coincidir en los mismos sectores y tratar de que el control llegue a todos”³⁴⁸.

Para conseguir que la coordinación entre el TCE y el TCu permita que ambas instituciones alcancen el mayor grado de eficacia, el TCu debe asumir su función coordinadora deriva de la condición de “agente de enlace” y “órgano necesario de colaboración” con el TCE. Esta función le viene atribuida por el artículo 248.3 del Tratado Constitutivo de la Unión Europea e implica que el TCu es el interlocutor del TCE en todo lo que se refiere a las fiscalizaciones

³⁴⁸ Entrevista concedida por MANUEL FABRA, J., Presidente del Tribunal de Cuentas Europeo en la Revista de Auditoría Pública, 2003.

que afecten a la gestión de los fondos comunitarios en España.

Esta situación hace necesario un enfoque horizontal de los procedimientos de fiscalización, de forma que sea posible una integración de los recursos del TCE y las entidades de fiscalización. De forma que se puedan realizar fiscalizaciones conjuntas en aquellos supuestos en los que los fondos correspondan a varias Administraciones³⁴⁹.

Los mecanismos de cooperación existentes serían en primer lugar, el apoyo de los Tribunales nacionales en las auditorías efectuadas por el TCE, facilitando la ejecución de las auditorías, las relaciones con los departamentos de las Administraciones fiscalizadas y facilitando el intercambio de información. Y en segundo lugar, se ha creado una estructura de cooperación denominada Comité de Contacto, en el que se reúnen los Presidentes de los Tribunales de cuentas de los Estados miembros y del Europeo, en los que se tratan temas relacionados con la cooperación entre las distintas instituciones para facilitar el intercambio de información, organización de auditorías conjuntas y cualquier otro tema que facilite los procedimientos de fiscalización de los fondos europeos³⁵⁰.

La coordinación entre ambas instituciones se está produciendo en la actualidad, contemplando el Tribunal de Cuentas Español en su programa anual de fiscalizaciones todas aquellas misiones de fiscalización que el Tribunal de Cuentas Europeo realiza en España.

³⁴⁹ AAVV: *El Tribunal de Cuentas. Fiscalización y enjuiciamiento*, Cuadernos de Derecho Judicial, Madrid, 2003, pág. 53-54.

³⁵⁰ FABRA VALLES, J. M.: “Articulación organizativa de los diferentes niveles de control de la Unión Europea”, óp. cit., pág. 43-56.

10. ¿POR QUÉ NO FUNCIONAN LOS SISTEMAS DE CONTROL EXTERNO?

Habiendo analizado la configuración del sistema de control externo en España, la cuestión que debemos plantearnos es si podemos considerar que éste responde de forma eficaz a los objetivos que se le plantean, para lo cual debemos acudir a las opiniones de algunos autores para darnos cuenta de que la estructura organizativa para ejercer el control que la Constitución y las normas de desarrollo han creado está muy lejos de cometer sus funciones de una forma eficaz. Así nos encontramos comentarios tan duros como el siguiente:

“Nuestra sociedad, formalmente democrática, quiebra a la primera prueba de coherencia democrática. Todos estamos llamados a realizar nuestras aportaciones a las haciendas públicas. Pero la democracia directa y participativa acaba con la exacción. Quien administra se blindo con toda una gama de obstáculos muy concretos y tangibles dirigidos a limitar que alguien pueda atreverse a exigir responsabilidad por su gestión. Vivimos así en una esquizofrenia social e institucional que socava la salud de nuestro capital social y de nuestra democracia.

Mientras los medios nos inundan con escándalos sobre el uso y abuso de los fondos públicos, faltos de rendición de cuentas, sometidos a todo tipo de comisiones, franquicias, impuestos revolucionarios, facturas falsas, dobles o triples, contabilizaciones de gastos y pagos, pagos sin facturas, pagos “sin soporte documental”, pagos porque si, por virtud del ordeno y mando, subvenciones que no se justifican, etc., el Tribunal específico está enrocado en su sede palaciega, prisionero de las normas jurídicas que le impiden actuar, si bien procura fijar sus programas de fiscalización de forma tan objetiva que evita tomar en consideración los escándalos que son *vox populi*. No en balde sus miembros son nombrados por las mayorías parlamentarias.”³⁵¹

³⁵¹ ÁLVAREZ MARTIN, J. A.: “La Responsabilidad en la Gestión de los Fondos Públicos”, óp. cit. pág. 177-178.

En un mismo sentido, otro autor afirma que “es sorprendente también, que un día sí y otro también se destapen casos de corrupción, mala gestión y despilfarro de recursos públicos en Administraciones, organismos y entidades instrumentales de aquellas que, en teoría, deben ser fiscalizados por las instituciones de control, ante la pasividad de muchas de ellas, cuando precisamente son estas instituciones las encargadas por ley de controlar su gestión financiera.

Todo ello pone de manifiesto que en muchos aspectos de su actuación, estas instituciones de control externo no funcionan o no están a la altura de lo que se espera de ellas, lo que, en mi modesta opinión, debe llevar a las propias instituciones, a los parlamentos de los que dependen y a nuestros responsables públicos, a una reflexión crítica sobre el funcionamiento de estas instituciones, que analice las causas profundas de sus ineficiencias y promueva una reforma radical de su actuación a fin de que puedan servir a la causa de la transparencia, el control y la mejora de la gestión financiera pública, dado que de lo contrario no faltarán voces que cuestionen su propia existencia”³⁵²

Tras las durísimas opiniones sobre el funcionamiento de los sistemas de control externo, referidos tanto al TCu como los OCEX, debemos plantearnos cuáles han sido las causas para que estas instituciones sean incapaces de ejercer su función de control de la actividad económico financiera del sector público.

En mi opinión, la respuesta a la cuestión sobre las causas que han provocado la ineficiencia de las entidades de control externo en España la vamos a encontrar en una idea plasmada en un ensayo, ya que tiene un componente subjetivo muy importante.

Debemos retroceder en el tiempo a los años ochenta del siglo XX, en donde las primeras instituciones democráticas tomaron forma, y tras haberse estabilizado el país, los nuevos gestores asumen la dirección del país, ante lo

³⁵² ORDOKI URDAZI, L. M^a.: “La necesidad de una transformación radical de las Instituciones de Control Financiero Externo en España”, *Auditoría Pública*, 2012, pág. 27-32.

cual, en palabras de MUÑOZ MOLINA, “los partidos políticos, los unos y los otros, los mayoritarios y los minoritarios, los de derecha con la misma convicción que los de izquierda y los independentistas que los centralistas, prefirieron ocupar las instituciones antes que reformarlas por dentro, desactivando los mecanismos de legalidad allí donde existían, no permitiendo llegar a existir cuando se creaban de la nada organismos nuevos”³⁵³.

En este proceso, añade MUÑOZ MOLINA, se “cambiaron las leyes no para hacerlas mejores sino para asegurarse de que podían actuar al margen de ellas”, y como consecuencia de este proceso de deslegalización en la gestión de los recursos públicos, concluye que “la ruina en la que nos ahogamos hoy empezó entonces: cuando la potestad de disponer del dinero público pudo ejercerse sin los mecanismos previos de control de las leyes; y cuando las leyes se hicieron tan elásticas como para no entorpecer el abuso, la fantasía insensata, la codicia, el delirio –o simplemente para no ser cumplidas”³⁵⁴.

En nuestra opinión, el control externo en España se ha visto sumido en el mismo proceso de regulación interesada, ya que un TCu que pudiera ejercer de forma libre, autónoma y eficaz los cometidos que nuestra Constitución le asignó, hubiera supuesto un peligro inmediato y constante para nuestros gestores públicos, muchos de los cuales han sido unos ineficaces gestores de los intereses públicos.

Para fundamentar de forma jurídica esta opinión analizaré en primer lugar si la doctrina ha estudiado la relación entre derecho y ética, con la finalidad de responder a si el derecho, y más concretamente el legislador, siempre responde a criterios éticos a la hora de emitir las normas.

En este sentido, NIETO³⁵⁵ analiza el marco ético que afecta a todos los aspectos de la vida social y política, así como al ámbito jurídico e institucional

³⁵³ MUÑOZ MOLINA, A.: *Todo lo que era sólido*, Seix Barral, 2013, pág. 45.

³⁵⁴ Ídem, pág. 48.

³⁵⁵ NIETO DE ALBA, U: “El reto ético del control democrático”, *Revista Española de Control Externo*, 2002, pág. 215-226.

en el que se integran las normas y leyes que emanan de nuestra Constitución, reconociendo que en todos estos ámbitos pueden producirse comportamientos con trascendencia colectiva no conformes a los principios éticos de nuestra sociedad. Este marco ético los esquematiza en tres círculos concéntricos que representan los ámbitos jurídicos, políticos y sociales.

El primer círculo a que hace referencia se refiere a la responsabilidades éticas en el ámbito jurídico e institucional, en el que sitúa a los gestores públicos, los cuales pueden tener comportamientos no éticos que deben haberse recogido en las correspondientes normas, o contraviniendo el marco jurídico incurriendo en responsabilidades legales que serán exigibles por los Tribunales.

El segundo círculo afecta al ámbito político, en el cual aparecen las responsabilidades políticas que infringen principios éticos, refiriéndose no solamente a figuras como la desviación de poder o la arbitrariedad, sino que se refiere especialmente a la acción ética de los creadores de la norma jurídica en el marco de lo previsto en el artículo 66 de la Constitución. Según “el principio de moralidad de un Estado democrático de Derecho hace necesario encaminar la acción política a la creación de marcos jurídico-institucionales creíbles y éticamente aceptables”³⁵⁶. Por consiguiente, la vida política de un Estado de Derecho no solo exige el respeto de la norma, sino que el legisladores debe actuar creando normas en las que puedan reflejarse los principios éticos de la sociedad, así como anticipándose al futuro impidiendo que estas normas permitan que queden acciones al borde de la Ley.

En último lugar, NIETO DE ALBA hace referencia al ámbito social, en los que la alternancia en el poder y los medios de comunicación independientes constituyen medios idóneos para combatir comportamientos no éticos con trascendencia social.

³⁵⁶ NIETO DE ALBA, U: “El reto ético del control democrático”, *Óp. cit.*, pág. 216.

En la misma línea ARAGON³⁵⁷ analizó la doctrina anglosajona que recogía la necesidad de fusionar el derecho constitucional y la teoría moral, ya que resulta obvio que “hablar de Constitución tiene sentido cuando se la concibe como un instrumento de limitación y control del poder”. Por consiguiente el control no forma parte únicamente de un concepto “político” de Constitución, sino de su concepto jurídico, de tal manera que solo si existe control de la actividad estatal puede la Constitución desplegar su fuerza normativa.

Tras constatar que la doctrina se ha planteado la posibilidad de que el legislador pueda no plasmar los valores éticos de la sociedad en las normas que elabora, o que no prevea la posibilidad de que determinados comportamientos no éticos puedan camuflarse dentro de las normas aprobadas. Y teniendo en cuenta que el control es algo inherente al concepto de constitución, y por consiguiente de democracia. Debemos analizar qué factores han impedido al control externo no alcanzar los objetivos establecidos en nuestra norma básica. Para lo cual debemos analizar cuáles son los requisitos que deben reunir los órganos de control externo para ejercer de forma adecuada su función. MURUZUBAL³⁵⁸ clasifica estos requisitos en tres categorías.

En primer lugar, MURUZUBAL considera los requisitos intrínsecos, que serían aquellos que dependen del propio tribunal, y sobre los que el legislador tiene capacidad de regular, permitiendo que los organismos de control externo puedan ser mecanismos eficaces de control, o limitar las capacidades de los mismos, impidiéndoles ejercer un control real. Dentro de estos requisitos el fundamental sería la independencia de sus miembros, referida tanto a su nombramiento como a la capacidad de funcionamiento. Unido a la independencia está la preparación de sus miembros, así como la formación que es un requisito indispensable en un mundo tan cambiante como el actual. También es necesario tener autonomía para efectuar la planificación y

³⁵⁷ ARAGON REYES, M.: “El control como elemento inseparable del concepto de Constitución”, *op. cit.*, pág. 15-52.

³⁵⁸ MURUZUBAL LERGA, J.: “Los Órganos de Control Externo ¿sirven para algo?”, Auditoría Pública, 1999, pág. 6-10.

sistematización de los trabajos de fiscalización, siendo un requisito esencial en cualquier proceso de fiscalización. Y en último lugar nos encontramos con la oportunidad y plazo de presentación de los trabajos.

En segundo lugar están los requisitos extrínsecos, que se corresponden con aquellos factores ajenos a los tribunales. Estos se pueden subdividir en factores sociales, que responden al ambiente favorable al control, la demanda social de control, el nivel educativo de la sociedad o la estructuración de la misma. Y los factores asociados a los grupos políticos, los cuales en este país se han manifestado en múltiples ocasiones no muy propensos a favorecer el control, ni a una utilización racional de los informes de fiscalización.

Procederemos a analizar los factores intrínsecos, ya que son los que dependen del propio tribunal, y sobre los que el legislador tiene capacidad de regular, para estudiarlos y así poder determinar aquellas propuestas que a nuestro criterio permitirían superar las deficiencias detectadas.

a) La independencia y preparación de los miembros de los órganos de control externo.

Para analizar la independencia de los miembros del TCu sería necesario contemplar el estatuto jurídico de los Consejeros del Cuentas, en lo referente a los requisitos para acceder al cargo, como de las garantías para ejercer el cargo, y los condicionantes para el cese, para lo cual se debería analizar los artículos 29 a 36 LOTCu. En estos artículos se recogen los requisitos que deben considerarse para garantizar la independencia de los miembros del TCu, como son las cautelas para acceder al cargo para evitar posibles confusiones de intereses entre aquellos que hubieran participado en la rendición de cuentas prevista en el artículo 33.3; como en los requisitos de objetividad que deben reunir los candidatos, recogido en el artículo 30.1; como las garantías de inamovilidad e independencia del artículo 30.2.; o las cautelas que se establecen en el artículo 36 LOTCu para el cese o remoción del cargo de los Consejeros.

Sin embargo, la crítica más directa sobre la independencia de los miembros del TCu responde a la dependencia en el nombramiento y cese respecto del Congreso y el Senado, y por consiguiente su no pertenencia al Poder Judicial.

Frente a estas críticas, MEDINA GUIJARRO argumenta que al igual que los miembros del TCu, los miembros del Tribunal Constitucional, o los de la jurisdicción militar, todos ellos amparados por la Constitución, no están incluidos en el ámbito del poder judicial, y sin embargo, considera que todos ellos actúan con independencia plena y sometimiento al imperio de la Ley³⁵⁹. La Sentencia del Tribunal Constitucional 201/1994, de 11 de julio en su fundamento jurídico 8º dice que la CE no exige que “toda función jurisdiccional sea atribuida en todo caso a magistrados y jueces de carrera integrados en un cuerpo único, so pena de incurrir en una vulneración del artículo 24 CE”, quedando garantizada la independencia por el estatuto jurídico concedido a los miembros del TCu.

También considera, que en aras de defender la independencia de los miembros del Tribunal, sería contradictorio con el sistema constitucional, el que se les sometiera al régimen de gobierno e inspección de los Jueces y Magistrados que le compete al Consejo General del Poder Judicial.

Frente a esta opinión, la mayoría de la doctrina considera que las instituciones de control externo en España son poco independientes, a pesar de que la mayoría de las leyes reguladoras de las mismas proclaman la independencia de las mismas, y especialmente de sus miembros. Sin embargo consideran que la designación de los miembros de estas instituciones se realiza por los respectivos parlamentos no en base a criterios de cualificación y perfil técnico para el ejercicio de un control independiente y riguroso de la actividad económico financiera pública, sino que responde normalmente al

³⁵⁹ MEDINA GUIJARRO, J.: “La independencia e imparcialidad de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas en España”, *Revista Española de Control Externo*, 2003, pág. 73-100.

reparto de cuotas de influencia y poder, o afinidades políticas³⁶⁰.

Comparto la idea de la poca independencia de los miembros del TCu, en primer lugar, porque aunque la LOTCu establece unos requisitos para el nombramiento de Consejeros en su artículo 30, al exigir a los candidatos ser Censores del Tribunal de Cuentas, Censores Jurados de Cuentas, Magistrados y Fiscales, Profesores de Universidad y funcionarios públicos pertenecientes a Cuerpos para cuyo ingreso se exija titulación académica superior, Abogados, Economistas y Profesores Mercantiles, todos ellos de reconocida competencia y ejercicio profesional por más de 15 años, esta condición queda muy abierta, pudiéndose nombrar personas que no tengan conocimientos sobre la gestión pública y control.

La LOTCu impide ser miembros del TCu a todos los funcionarios que trabajaran directamente en el control, ya que en el artículo 30 apartado 3º LOTCu establece que no podrán ser designados Consejeros de Cuentas los funcionarios que en los dos años anteriores hubieran tenido a su cargo la inspección o intervención de los ingresos y gastos del sector público. Frente a esta exclusión de los profesionales públicos de control, si que recoge la LOTCu la posibilidad del nombramiento de Senadores y Diputados (artículo 33 apartado 2º).

Por consiguiente, queda limitada la posibilidad de acceso a los puestos de Consejeros del Tribunal a personas con perfiles mucho más especializado, y con la posibilidad de ejercer de forma plena su función, pero no considera

³⁶⁰ Entre otros podemos citar a ORDOKI URDAZI, L. M^a.: “La necesidad de una transformación radical de las Instituciones de Control Financiero Externo en España”, óp. cit., pág. 27-32.;ÁLVAREZ MARTIN, J. A.: “Control externo: de la simulación a la excelencia. Propuestas”, Auditoría Publica, 2012, óp. cit., en la misma se recoge la siguiente afirmación “El deficiente control externo está vinculado demasiadas veces a la falta de independencia efectiva de las EEFS. Más allá de las altisonantes declaraciones legales, la realidad desdice que estemos ante un Estado de Derecho real. Tributarios de quienes los eligen, sus dirigentes carecen de autonomía e independencia efectiva, por más que el estatuto jurídico formalmente lo establezca. Falta integridad, dignidad, sentido del honor y coraje y sobran excusas vergonzantes como la colaboración y la lealtad institucional. ¿Qué lealtad institucional puede existir con quienes derrochan, mal gastan y saquean los fondos públicos y amañan sus cuentas y resultados?”; CLEMENTE DE ANTONIO, F.: “Análisis de las propuestas de reforma que pueden afectar al Tribunal de Cuentas”, Revista Española de Control Externo, 2013, pág. 129-151, exige la especialización y profesionalización de los órganos de control como medio para una actuación independiente.

ningún límite al nombramiento de Senadores y Diputados, que tienen un perfil político. Esta situación implica que la impresión que se transmite a los ciudadanos sobre las personas que deben velar por nuestros intereses, se refleja de forma muy directa en el siguiente comentario, “pocos órganos constitucionales pueden ser tan bien catalogados como un auténtico cementerio de elefantes como lo es hoy en día el Tribunal de Cuentas, una institución convertida por los dos grandes partidos en todo un ‘geriátrico dorado’ en el que retirar a políticos experimentados y con una larga carrera de perfil económico a sus espaldas³⁶¹”.

En segundo lugar, la independencia de los miembros del TCu es complicada cuando su nombramiento es realizado por el Parlamento, lo cual se traduce en un acuerdo entre los principales partidos para ocupar cada uno su cuota de nombramientos. Si tenemos en cuenta que las propuestas de nombramientos suelen ser realizadas por partidos que tienen responsabilidades de gobierno, bien en el Estado, o en Comunidades Autónomas, es imposible que los Consejeros nombrados no entren en conflicto en algunas ocasiones con políticos del mismo color por los que fueron propuestos. Este hecho sería fácilmente solucionado, si los Consejeros, al igual que sucede con los jueces, fueran provistos a través de un proceso selectivo libre y abierto, lo cual sería una garantía de independencia.

La jurisprudencia también se ha pronunciado a favor de la especialización y profesionalización de los funcionarios adscritos a los órganos de control. Así, en la Sentencia del Tribunal Supremo, sala de lo Contencioso, de fecha tres de diciembre de 2012, se dio la razón al recurso presentado por la Asociación de los Cuerpos Superiores de Letrados y Auditores del TCu, en la que se reconocía que el TCu reinterpreto la Disposición Adicional Decimoséptima de la Ley 31/1991, al considerar que la plantilla de Letrados y Auditores podía ser superior a la establecida en este precepto, y de esta forma poder cubrir con personal de cuerpos distintos a los del Tribunal las mismas por el procedimiento de libre designación. Ante esta situación, se pone de

³⁶¹ <http://www.elconfidencial.com/espana/2012/06/15/pp-y-psoe-convierten-el-tribunal-de-cuentas-en-un-geriatrico-dorado-a-112000-por-consejero-100079>

manifiesto el error del Tribunal sobre la plantilla aprobada, y con referencia al nombramiento por libre designación de funcionarios en el TCu, recoge en su FJ sexto que el hecho de que un nombramiento se efectúe por el sistema de libre designación no implica exoneración del deber de motivarlo, lo cual podría conllevar un alto riesgo de politización del personal del Tribunal.

El Tribunal Constitucional también se ha pronunciado en la Sentencia de 28 de enero de 2013, de la Sala Primera, presidida por Pascual Sala, a favor de la profesionalización y especialización de los miembros del TCu, al declarar inconstitucional la pretensión de rebajar la titulación necesaria para acceder al cuerpo superior de auditores, lo cual supone otra victoria para la profesionalización de este organismo.

b) Planificación y sistemática del trabajo.

Otro de los aspectos que consideramos, demuestran el poco interés que ha existido en nuestros legisladores para conseguir que los principios reflejados en el artículo 31.2 de nuestra Constitución pudieran ser aplicados y supervisados. Este artículo establece que el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, respondiendo su programación y ejecución a los criterios de eficiencia y economía, correspondiéndole al TCu la fiscalización de las cuentas y la gestión económica del Sector Público³⁶².

El TCu plasma en un programa de fiscalización, que aprueba anualmente, todas aquellas actuaciones que planifica realizar, priorizando como objetivos de las actuaciones una selección de áreas consideradas especialmente relevantes en la gestión económico-financiera del sector público.

En el último programa de fiscalización podemos observar cómo se incluyen las fiscalizaciones que se realizan en cumplimiento de un mandato

³⁶² <http://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/fiscalizacion/funcion-de-fiscalizacion/>

legal, las solicitadas por las Cortes Generales y las programadas por el TCu³⁶³.

Analizando cada uno de estos apartados se puede observar que las fiscalizaciones que se realizan en cumplimiento de un mandato legal incluyen la declaración sobre la Cuenta General del Estado, ciñéndose estos trabajos al examen de legalidad y representatividad propios de la Cuenta; la fiscalización de determinadas Comunidades Autónomas, sin identificar en el programa el alcance de estas fiscalizaciones; y en último lugar la fiscalización de los estados contables de los partidos políticos y una fiscalización de los procesos electorales que se hayan producido.

En las fiscalizaciones que se incluyen en el programa por solicitud de las Cortes Generales y las programadas a iniciativa del TCu solo hacen referencia al organismo a fiscalizar sin incluir en ningún momento el alcance de estos trabajos.

Aunque el TCu puede realizar fiscalizaciones de cumplimiento, financieras u operativas, no define en ningún momento qué tipo de fiscalizaciones va a realizar en su programa, debiendo remitirnos a los informes de fiscalización para ver el alcance de las acciones de fiscalización efectuadas por el TCu. En el cuadro adjunto en el que se incluyen los últimos informes de fiscalización aprobados podemos ver que solamente alcanzan al análisis de la legalidad y la fiabilidad de los estados financieros presentados, es decir fiscalizaciones de cumplimiento y financieras.

En conclusión, no se están realizando auditorias operativas en las que se podría comprobar si el gasto público, o mejor dicho, las decisiones de gasto de los gestores públicos se someten a los principios de eficacia y eficiencia. El TCu efectúa básicamente auditorias de regularidad, cuyo objetivo es la fiscalización de cumplimiento y financiera, cuyo alcance es insuficiente en el ámbito de las entidades administrativas o no mercantiles, en donde es

³⁶³ El Pleno del Tribunal de Cuentas, en virtud de lo establecido en el artículo 3 a) de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, en sesión celebrada el 23 de diciembre de 2013, aprobó el Programa de Fiscalizaciones para el año 2014

necesario tener en cuenta muchos más factores que los derivados de los estados contables o el cumplimiento de legalidad, ya que las actividades que estas entidades efectúan son difícilmente medibles si atendemos exclusivamente a una valoración económica.

Resulta necesario para el Sector Público la implantación de las auditorías operativas, conocidas como las auditorías de las “3E” (economía, eficacia y eficiencia), existiendo muchos modelos de su efectividad en aquellos países donde se han implantado, como en el Reino Unido, EEUU³⁶⁴, Alemania o Suecia, o el propio Tribunal de Cuentas Europeo que ha elaborado un Manual de Auditoría de Gestión³⁶⁵.

El principal problema que existe en España para la implantación de las auditorías operativas lo encontramos en la insuficiencia y fiabilidad de la información disponible sobre los costes de los programas o servicios que se prestan, así como la indefinición de los objetivos que se pretenden conseguir, los cuales suelen tener una marcada orientación social, lo que implica además una difícil valoración, el coste económico que supone la realización de estos trabajos, el perfil multidisciplinar (económico, sociológico, jurídico, estadístico,...) y por último lugar, la escasa voluntad política, considerando desde mi punto de vista, que esta es la verdadera causa por la que resulta tan costoso la implantación de este tipo de fiscalización, ya que supondría un análisis real del alcance de las políticas públicas y de sus costes, poniendo de manifiesto las ineficiencias producidas, los costes desorbitados, las duplicidades producidas, los servicios prestados que no atendían a ninguna

³⁶⁴ En los países de tradición anglosajona se han implantado las auditorías de gestión como forma del control de la actividad gubernamental, así podemos mencionar que en EEUU a mediados de la década pasada, la GAO renovó su nombre manteniendo las siglas, antes, General Accounting Office (GAO) y hoy: Government Accountability Office, no siendo un simple cambio estético sino que respondía a una nueva concepción de sus finalidades, encontrándonos en su página Web algunos informes sobre temas tan delicados como la seguridad nacional o aeroportuaria (<http://www.gao.gov>) o la NAO inglesa (<http://www.nao.org.uk/search/type/report/>) que llegó a decir en su memoria de 2011 “La NAO está completamente comprometida a impulsar la mejora sostenible de los servicios públicos y el ahorro del dinero público ... El reto al que se enfrentan nuestros clientes es la entrega de productos de alta calidad con menos dinero y con menos personal. Nos enfrentamos el mismo desafío. Nuestra autoridad e influencia dependen de practicar lo que predicamos, por lo que nuestra estrategia establece los planes para reducir los costos netos de al menos un 21% en términos reales, durante los próximos tres años... Reduiremos desde la subcontratación hasta nuestros gastos en viajes ...”.

³⁶⁵ <http://fiscalizacion.es/files/2007/10/manual-del-TCE.pdf>

demanda real por la sociedad, el despilfarro, etc³⁶⁶.

Ya se analizó en este trabajo el proceso de implantación de una contabilidad financiera en el Sector Público en España, sin embargo aun no se ha implantado una contabilidad de costes que permita determinar los costes reales de los servicios prestados. Pese a los trabajos realizados por la IGAE con la elaboración del modelo estándar de Contabilidad Analítica Normalizado para Organizaciones Administrativas (C.A.N.O.A.) del año 1993, o el documento sobre principios generales de contabilidad analítica redactado por la IGAE en 2004, nuestros legisladores aun no han considerado necesario aprobar una norma que obligue a las Entidades Públicas a la llevanza de una contabilidad de costes que permita la obtención de agregados de información que posibiliten un adecuado análisis de la formación de los costes de los bienes y servicios prestados, la obtención de ingresos y la determinación de indicadores de gestión.

Pese a los problemas que encuentran los organismos de control externo para la realización de una auditoría operativa, como son el de la falta de información, la ausencia de normas que regulen estos procedimientos de fiscalización o los escasos recursos, se han realizado por nuestros entes de control externo algunos intentos de realizar auditorías operativas, encontrándose otro de los más importantes problemas que nos encontramos en nuestro país frente a los informes de fiscalización operativas realizadas, ya que una vez realizado el informe, la experiencia práctica “ha puesto de manifiesto de forma reiterada la dificultad, ausencia de obligatoriedad o falta de voluntad para aplicar los resultados obtenidos en estas auditorías. Esto es, en las medidas a desarrollar o implantar tras las conclusiones y recomendaciones de estos informes”³⁶⁷, convirtiendo la realización de auditorías operativas en un mero ejercicio teórico, sin ninguna consecuencia práctica, ya que los gestores no aplican los resultados y recomendaciones obtenidos.

³⁶⁶ Conclusiones V Congreso Nacional de Auditoría del Sector Público, *Auditoría Pública*, nº 59, 2013, pág. 9-28.

³⁶⁷ Conclusiones V Congreso Nacional de Auditoría del Sector Público, *Auditoría Pública*, nº 59, 2013, pág. 9-28.

c) Oportunidad y plazo

Uno de los requisitos que determinan de forma más importante la eficacia de un sistema de control externo es la aproximación temporal de los trabajos de fiscalización y su incardinación con la organización supervisada, ya que de lo contrario estos trabajos de fiscalización se convierten en unos trámites de carácter formal, que no permiten cumplir las mínimas funciones asignadas al control externo, puesto que la distancia en el tiempo impide que los resultados obtenidos del ejercicio de control se internalicen en la organización y permitan realizar las modificaciones pertinentes o la adaptación de los objetivos propuestos a los recursos disponibles en la correspondiente Administración.

Esta crítica ha sido recurrente al referirse a la actividad del TCu, aunque es preciso reconocer el esfuerzo realizado por el Tribunal por acercar su actividad a los plazos legalmente establecidos, como puede comprobarse al comprobar los informes de fiscalización publicados por el TCu.

No obstante, esta preocupación por reducir los plazos de la emisión de los informes de fiscalización por parte del TCu, no son suficientes para que la crítica sobre el retraso de los informes respecto a las actividades fiscalizadas se siga manteniendo, ya que los plazos que tienen las entidades públicas para rendir sus cuentas al Tribunal son muy amplios, no existiendo además una uniformidad en los plazos aplicables a las distintas entidades, ni se reguló un procedimiento preciso en la LFTCu. Así se puede concluir, que la concatenación de plazos, desde la aprobación y rendición de cuentas de los entes públicos, los trabajos de fiscalización y el conocimiento de los informes por estas entidades resulta muy retrasado respecto a los ejercicios analizados, restando eficacia al control externo.

Ante esta situación resulta necesario simplificar los procedimientos de comprobación de las fiscalizaciones por mandato legal, ya que estas suponen en muchas ocasiones un duplicado e innecesario esfuerzo ya realizado por las correspondientes Intervenciones Estatales o Autonómicas. Así la “declaración

definitiva” de las Cuentas Generales remitidas por las correspondientes Intervenciones Generales debería comprender un análisis formal, señalando sus carencias, y en el caso de que procediera, iniciarse una fiscalización pormenorizada sobre ellas, tras su inclusión en los correspondientes programas. De esta forma se ganaría en agilidad, y sobre todo, se dispondría de información más actualizada de las conclusiones obtenidas en los procedimientos fiscalizadores, facilitando a las Cortes su función de control en tiempo real del manejo de los fondos y caudales públicos³⁶⁸.

³⁶⁸ SALA SANCHEZ, P.: “Poder Judicial y Tribunal de Cuentas”, *Revista Española de Control Externo*, 2002, pág. 129-152

CAPÍTULO III

LA FUNCIÓN JURISDICCIONAL DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

La CE ha asignado al TCu la potestad fiscalizadora de la gestión económico-financiera del gasto público, y también una función jurisdiccional. Así, en la CE el sistema para la depuración de las responsabilidades contables se atribuye al TCu.

El artículo 136 de la Constitución establece, aunque sea de modo implícito, la rendición de cuentas como una obligación de los Poderes Públicos, e indica que el TCu tiene a su cargo el enjuiciamiento, siendo el destinatario final de la labor del mismo las Cortes. En este artículo se consagra la doble función institucional del TCu, aunque la mayor parte de la doctrina considera que la Constitución ha puesto un mayor énfasis en la fiscalización, ya que considera al Tribunal como “supremo órgano”, sin perjuicio de su propia jurisdicción. En este sentido MENDIZABAL ALLENDE³⁶⁹ utilizó la parábola del viejo “*velocípedo*” que, como el propio Tribunal, se compone de una rueda grande –la fiscalización- y otra menor –la jurisdicción-, pero ambas indispensables para marchar y, además, hacerlo equilibradamente.

Aunque esta opinión no ha sido unánime, así para otros autores la imprecisión del artículo 136 CE con referencia a este aspecto puede llevarnos a considerar que el texto constitucional buscaba una situación de equilibrio entre ambas potestades, así para MORENO PÉREZ “la definición del TCu que nos proporciona el artículo 136 de la Constitución no autoriza para reducir que una u otra de sus dos funciones tradicionales sean consideradas como

³⁶⁹ MENDIZABAL ALLENDE, R.: “La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas”, óp. cit., pág. 1307-1373.

prevalentes”³⁷⁰.

Incluso hubo autores que llegaron a negar la dualidad de funciones del TCu, así ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA al analizar la expresión “propia jurisdicción” del artículo 136 de la CE consideró que se “trataba de una expresión atécnica”, por la que se pretendía atribuir cierta competencia “*ratione materiae*” y “no jurisdiccional” frente a las Cortes Generales. La jurisdicción que se le reconoce en el texto constitucional, es la competencia que precisa para el ejercicio independiente de la función fiscalizadora, eludiendo así la delegación de atribuciones que podría fundamentar su avocación por las Cortes Generales³⁷¹.

La polémica surgida, ya no tanto sobre la prevalencia de la función jurisdiccional, sino incluso sobre su existencia, quedó zanjada, desde un punto de vista del derecho positivo, con la entrada en vigor de la Ley Orgánica 2/82, de mayo, que desarrolló una interpretación del artículo 136 de la Constitución inequívocamente favorable a la condición plenamente jurisdiccional de la competencia enjuiciadora atribuida al TCu para la depuración de las responsabilidades contables.

El propio Tribunal Supremo recogió esta polémica en su Sentencia de 10 de febrero de 1995, de su Sala Segunda, cuando afirmó que “se encomienda al TCu la determinación de la responsabilidad contable lo que, si es discutible desde el campo doctrinal, no cabe duda que es una norma de obligado cumplimiento”.

La misma idea se manifestó con más fuerza por el mismo Tribunal, en la Sentencia de su Sala Tercera, de 27 de mayo de 1995, cuando afirmó que “a la luz de los artículos 117 y 136 de la Constitución Española se ha de precisar que (el TCu), aunque no esté incardinado en el Poder judicial, ejerce

³⁷⁰ MORENO PEREZ, M: “Alcance de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas en la Constitución de 1978: una interpretación histórica y sistemática”, *El tribunal de Cuentas en España*, IEF, Madrid, 1982, pág. 988.

³⁷¹ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C: “La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas”, óp. cit., pág. 670.

Jurisdicción en la materia específica que la Constitución Española y las Leyes le confieren”.

La Ley Orgánica del TCu lo configura como “el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público, sin perjuicio de su propia jurisdicción”, utilizando en esta definición las mismas expresiones contenidas en el artículo 136 de la Constitución. Es en el artículo segundo donde se delimita con más precisión el ámbito funcional del Tribunal al diferenciar las dos funciones que se le asignan:

“a. La fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico financiera del sector público.

b. El enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.”

La jurisprudencia ha sido unánime al reconocer que el enjuiciamiento contable atribuido al TCu es una función jurisdiccional, así el Tribunal Constitucional en Sentencia de 31 de enero de 1991 dice “la función de enjuiciamiento contable, configurada como una actividad de naturaleza jurisdiccional, consistente en aplicar la norma jurídica al acto contable, emitiendo un juicio sobre su adecuación a ella y declarando, en consecuencia, si existe o no responsabilidad del funcionario, absolviéndole o condenándole, y en esta última hipótesis ejecutando coactivamente su decisión. Todo ello a través de un procedimiento jurisdiccional regulado en el Capítulo III del Título I de la Ley Orgánica y desarrollado en la Ley del Funcionamiento del Tribunal”.

Esta función jurisdiccional aparece limitada mediante una serie de puntos de conexión objetivos, subjetivos y formales. En el ámbito objetivo -los caudales públicos-, en el ámbito subjetivo –el sector público- y en el ámbito

formal –las cuentas-³⁷².

El primero de estos puntos es el concepto de caudales o efectos públicos, del cual no existe en nuestra normativa ninguna definición del mismo, a pesar de que la Ley Orgánica utiliza el concepto como núcleo central del enjuiciamiento y con ocasión de configurar las cuentas la responsabilidad contable (artículos 15, 36, 38 y 43 LOTCu).

La única aproximación que ha entendido el legislador por el concepto de caudales la podemos encontrar en el anteproyecto de la Ley Orgánica del TCu que incluía una definición de caudales. En principio, constituían caudales públicos “todos aquellos que cualesquiera que fuese su título, fundamento y procedencia hayan ingresado o debieran haber ingresado en las cajas correspondientes de las Administraciones públicas, así como sus bienes, valores y derechos de todas clases”. Esta definición fue eliminada durante la tramitación parlamentaria de la norma, probablemente por la dificultad de su formulación, e incluso por los problemas de su interpretación. Esta definición aunque pudiera considerarse adecuada en la fecha en que se formuló, habría que revisarla en la actualidad en donde los intereses de la Administración se han modificado de forma sustancial. En estos momentos para la administración es tan importante los caudales considerados en su concepción clásica, como los derechos de cuya titularidad le corresponda a una administración (podríamos poner como ejemplo los aprovechamientos urbanísticos derivados de los procedimientos de gestión, cuya cuantía suele ser muy elevada y es muy difícil que se reflejen adecuadamente en una cuenta), así como los procedimientos de valoración de los bienes y derechos de titularidad pública.

El segundo de los criterios que delimitan el ámbito de competencia de la jurisdicción contable es el sector público, la actividad del TCu alcanza según el artículo 136 de la Constitución al “Estado y el sector público”. Para definir que se considera como sector público podemos recurrir a nuestra normativa. La

³⁷² MENDIZABAL ALLENDE, R.: “La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas”, óp. cit., pág. 1307-1373.

Constitución aunque no hace una descripción de que podemos considerar como sector público, sí que ofrece una serie de pistas que nos permiten delimitarlo a través de dos criterios, uno organizativo y otro funcional. En primer lugar el Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en Comunidades Autónomas (artículo 137 CE), mientras que en el artículo 106 CE impone que la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento a los fines que la justifican, quede bajo el control de los Tribunales. Así, cualquier entidad que es administración pública, está sometida al enjuiciamiento y fiscalización del Tribunal.

La Ley Orgánica del Tribunal realiza una descripción de que entidades forman parte del sector público en su artículo cuarto³⁷³.

El último criterio para delimitar el sector público, clava sus raíces en otro concepto eminentemente dinámico, el manejo de los caudales públicos. Todo gestor de fondos públicos es responsable de los mismos. Así se produce una ampliación del ámbito subjetivo de la competencia fiscalizadora y jurisdiccional del TCu, ya que los particulares que recauden, custodien fondos o valores públicos, y los perceptores de subvenciones públicas están obligados a rendir cuentas, y por consiguiente sujetos a la supervisión del Tribunal³⁷⁴.

La última referencia para delimitar la función fiscalizadora del Tribunal son las cuentas que surgen como condición a la gestión de los caudales públicos. Para MENDIZABAL ALLENDE “las cuentas constituyen el reflejo o expresión cifrada, la exteriorización cualitativa y cuantitativa a la vez de la gestión en el anejo de caudales públicos, cuyo enjuiciamiento corresponde al

³⁷³ Artículo 4. “1. Integran el sector público:

- a) La Administración del Estado.
- b) Las Comunidades Autónomas.
- c) Las Corporaciones Locales.
- d) Las entidades gestoras de la Seguridad Social.
- e) Los Organismos autónomos.
- f) Las Sociedades estatales y demás Empresas públicas.

2. Al Tribunal de Cuentas corresponde la fiscalización de las subvenciones, créditos, avales u otras ayudas del sector público percibidas por personas físicas o jurídicas.”

³⁷⁴ El artículo 138 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria recoge la obligación de rendir cuentas a aquellos particulares que gestionen fondos públicos.

Tribunal de Cuentas”³⁷⁵. Por ello la jurisdicción contable se ejerce con carácter exclusivo y excluyente sobre las cuentas, sea cual sea su naturaleza, que deben rendir quienes manejen o custodien fondos públicos, así como quienes ordenen, intervengan o realicen pagos con cargo a los mismos. En este sentido se pronunció el artículo 15 de la LOTCu cuando establece que “el enjuiciamiento contable, como jurisdicción propia del TCu, se ejerce respecto de las cuentas que deban rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos”.

³⁷⁵ MENDIZABAL ALLENDE, R.: “La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas”, óp. cit., pág. 1307-1373.

1. CARACTERÍSTICAS DE LA FUNCION JURISDICCIONAL DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

El TCu de conformidad con el artículo 136 de la CE tiene reconocida la función fiscalizadora y la función jurisdiccional consistente en el enjuiciamiento de las responsabilidades contables en que incurran quienes manejen caudales o efectos públicos. Esta doble función se detallo en las dos normas que rigen el funcionamiento de Tribunal, la Ley Orgánica del TCu y la Ley de Funcionamiento del TCu.

El reconocimiento de potestades jurisdiccionales a órganos ajenos al poder judicial, sin que ello suponga una quiebra del principio de unidad, ni del principio de exclusividad judicial, se justifica con una interpretación armónica de los artículos 117, 3 y 5 de la Constitución española y 2.1 y 3.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial que establecen que la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, corresponde exclusivamente a los juzgados y Tribunales determinados por las leyes. Este es el motivo por el que nuestro texto constitucional admite excepciones a los principios de unidad y exclusividad en los supuestos de la jurisdicción militar, constitucional y contable³⁷⁶.

El hecho de que la jurisdicción contable no esté integrada en el Poder Judicial no implica que en el ejercicio de la función jurisdiccional por parte del TCu no cuente con todos los atributos y potestades que les reconoce la normativa a los jueces. Así la propia Constitución en el apartado 3 del artículo 136 señala que “los miembros del TCu gozarán de la misma independencia e inamovilidad y estarán sometidos a las mismas incompatibilidades que los Jueces”. También la Ley Orgánica 2/1987, de 18 de mayo, de Conflictos Jurisdiccionales dedica su capítulo IV a los conflictos con la jurisdicción

³⁷⁶ GUTIERREZ GARCÍA, M^a. C.: *La responsabilidad contable de los gestores de fondos públicos*, Editorial Bayer Hnos. S.A., Barcelona, 2010, pág. 23.

contable³⁷⁷.

El entronque de la jurisdicción contable con la ordinaria se muestra claramente al ser recurribles las resoluciones de la Sala de Justicia del TCU, en los supuestos del artículo 81.2 de la LFTCu, ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo (artículo 81 y ss. de la LFTCu y artículo 86.5 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa).

El principio de unidad también queda salvado al ejercer el TCU su jurisdicción dentro del ámbito de sus competencias, que quedan delimitados en sentido negativo en el artículo 16 de la LOTCu al señalar que no le corresponderán al TCU el enjuiciamiento de los asuntos atribuidos a la competencia del Tribunal Constitucional, las cuestiones sometidas a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, los hechos constitutivos de delito o falta, las cuestiones de índole civil, laboral o de otra naturaleza encomendadas al conocimiento de los órganos del Poder Judicial. Sin perjuicio, de que a los solos efectos del ejercicio de su función, pueda conocer de las cuestiones prejudiciales e incidentales, salvo las de carácter penal, que constituyan elemento previo necesario para la declaración de responsabilidad contable y estén con ella relacionadas directamente (artículo 17.2 LOTCu).

El TCU debe ejercer su jurisdicción en la materia específica que la CE y las Leyes le confieren, que no es otra que la responsabilidad contable definida en el artículo 38.1 de la LOTCu, según el cual “el que por acción u omisión contraria a la Ley originare el menoscabo de los caudales o efectos públicos quedará obligado a la indemnización de los daños y perjuicios causados”³⁷⁸.

Sin embargo, la literalidad del precepto no permite delimitar

³⁷⁷ El Capítulo IV se compone de un artículo, el artículo 31. “1. Los conflictos de jurisdicción que se susciten entre los órganos de la jurisdicción contable y la Administración y los que surjan entre los primeros y los órganos de la jurisdicción militar, serán resueltos por el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción y por la Sala de conflictos de Jurisdicción, respectivamente, según el procedimiento establecido en la presente Ley Orgánica.

2. A los efectos de los conflictos de competencia y cuestiones de competencia regulados en los capítulos II y III del título III de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, los órganos de la jurisdicción contable se entenderán comprendidos en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo.”

³⁷⁸ Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 1995.

correctamente el ámbito objetivo de competencias del TCu en el ejercicio de su función de enjuiciamiento, ya que una interpretación literal del mismo puede llevar a confundir la responsabilidad contable con la responsabilidad civil frente a las Administraciones Públicas, lo cual no ha querido el legislador, puesto que supondría un ámbito compartido con otras jurisdicciones³⁷⁹.

Por este motivo hay que realizar una definición de la responsabilidad contable que incluya una serie de notas o elementos definidores que la configuren como un tipo autónomo de la responsabilidad de carácter patrimonial, con una finalidad reparadora de los intereses de la Administración, definición que se realizara posteriormente. De esta forma, se evita la invasión por parte de la jurisdicción contable de ámbitos de la jurisdicción ordinaria, así el ejercicio de la jurisdicción contable no supone ninguna alteración del principio de unidad jurisdiccional.

El Tribunal Constitucional en diversas Sentencias ha creado doctrina sobre la actividad enjuiciadora contable, así afirmó tajantemente en la STC 215/2000 la naturaleza jurisdiccional de la función de enjuiciamiento contable ejercida por el TCu, en donde en su FJ 6º rebate uno de los argumentos esgrimidos por el solicitante de amparo, que consideraba que el TCu no podía ejercer una función jurisdiccional, al considerar que el término “jurisdicción” empleado en el artículo 136.2 de la CE no implicaba el otorgamiento de funciones de naturaleza jurisdiccional al TCu si se acude a una interpretación sistemática de la Constitución. Frente a esta postura, el Tribunal Constitucional considera que no es posible una interpretación de la regulación constitucional de la institución del TCu, con base en tres elementos. El primero de ellos lo entroncaba con la historia del TCu, considerando que ya en los antecedentes inmediatos del precepto, la Ley de 29 de junio de 1934, como la Ley de 3 de diciembre de 1953 se configuraba al TCu como un órgano con jurisdicción especial y privativa en materia contable. En segundo lugar, consideró que el

³⁷⁹ RINCON VILLAGRA, A. L.: “Diseño y encaje constitucional de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas. Evolución y situación actual. Organos de la jurisdicción contable”, en El Tribunal de Cuentas. Fiscalización y enjuiciamiento, Cuadernos de Derecho Judicial, Consejo General del Poder Judicial, 2003, pág. 95-110.

término “propia jurisdicción” se introdujo en una enmienda realizada al Anteproyecto dirigida a reconocer el carácter jurisdiccional del TCu, por lo tanto el constituyente fue plenamente consciente del sentido de la expresión. Y, en último lugar, analiza de forma sistemática el término “jurisdicción” en todo el texto Constitucional, haciendo siempre referencia a órganos que ejercen funciones jurisdiccionales en todos aquellos artículos en donde aparece.

Con base en esos argumentos, el Tribunal Constitucional concluyó que con la utilización de la expresión “jurisdicción” en el artículo 136.2 CE, el constituyente pretendió que el TCu, cuando actúe en el ejercicio de las funciones de enjuiciamiento contable, lo haga sometido a las garantías de la Constitución para los procesos jurisdiccionales³⁸⁰.

En conclusión, el enjuiciamiento contable que lleva a cabo el TCu constituye el ejercicio de una función jurisdiccional necesaria, improrrogable, exclusiva y plena, en un proceso especial por razón de la materia, garantizándose al mismo tiempo la independencia e inamovilidad de sus miembros, que están sujetos a las mismas causas de incapacidad, incompatibilidad y prohibiciones para los jueces previstas en la Ley Orgánica del Poder Judicial.

La necesidad de la actuación de la jurisdicción contable corre pareja a su improrrogabilidad, característica que se ha afirmado en todas las jurisdicciones, pero que la Ley Orgánica del Poder Judicial ha generalizado al establecer en su artículo 9.6 que “la jurisdicción es improrrogable”. En el mismo sentido al artículo 46.2 de la LOTCu reconoce que “la competencia de los órganos de la jurisdicción contable no será prorrogable..”.

La exclusividad de la jurisdicción contable permite que el TCu en el ámbito de las materias que le están atribuidas, conozca de cuantas posibles cuestiones se susciten con absoluta preferencia de los demás órdenes

³⁸⁰ DELGADO DEL RINCON, L. E.: “A propósito del carácter jurisdiccional de la función de enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas. Comentario a la STC 215/2000, de 18 de septiembre”, *Revista Española de Control Externo*, 2001, pág. 89-126.

jurisdiccionales o de cualquier otra institución. Esta exclusividad está tan marcada, que en aquellos delitos que sean generadores de responsabilidad contable, el Juez o Tribunal que entendiere de la causa debe abstenerse de conocer de la responsabilidad contable nacida de ellos, dando traslado al TCu de los antecedentes necesarios al efecto de que por éste se concrete el importe de los daños y perjuicios causados en los caudales o efectos públicos (artículo 18.2 de la LOTCu y 49.3 LFTCu).

En último lugar, la plenitud de la jurisdicción contable supone que los órganos de la jurisdicción contable conocen tanto de las cuestiones de hecho como de sus implicaciones jurídicas.³⁸¹

³⁸¹ LOPEZ LOPEZ, J. C.: “Contenido de la jurisdicción contable”, en El Tribunal de Cuentas. Fiscalización y enjuiciamiento, Cuadernos de Derecho Judicial, Consejo General del Poder Judicial, 2003, pág. 113-125, y GUTIERREZ GARCÍA, M^a. C.: *La responsabilidad contable de los gestores de fondos públicos*, óp. cit., pág. 27-28.

2. CONTENIDO DE LA FUNCION DE ENJUICIAMIENTO

La función de enjuiciamiento contable consiste en aplicar la norma jurídica al acto contable, emitir un juicio sobre su adecuación a ella y declarar, en consecuencia, si existe o no responsabilidad contable, y en el caso de entender que la responsabilidad existe condenar al reintegro del daño ocasionado y ejecutando coactivamente su decisión.

Todo ello a través de unos procedimientos específicos de carácter jurisdiccional, regulados en el capítulo III del título I de la LOTCu y desarrollados por la LFTCu³⁸².

El contenido de la jurisdicción contable por lo tanto se limita a los supuestos de responsabilidad contable, respecto de las cuentas que deben rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes o caudales públicos. Y las infracciones legales que den lugar a la exigencia de estas responsabilidades, tienen que ser de normas reguladoras del régimen presupuestario y contable a las que están sujetas las entidades del sector público o los perceptores de subvenciones, créditos, avales y otras ayudas provenientes del sector público.³⁸³

La responsabilidad contable de la que conoce la jurisdicción del TCu es una responsabilidad de tipo económico, que no tiene finalidad sancionadora, por ello en el procedimiento debe declararse la existencia de daños para los caudales públicos y el reintegro de los mismos, siendo imposible la imposición de sanciones como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones legales que tienen atribuidas los gestores de los fondos públicos y los perceptores de subvenciones³⁸⁴.

³⁸² Definición contenida en el FD 2º de la STS, Sala 3ª, Sección 4ª, de 13-12-99, Ponente D. Rafael Fernández Montalvo.

³⁸³ ÁLVAREZ MARTIN, J. A.: *La Responsabilidad en la Gestión de los Fondos Públicos*, óp. cit., pág. 161.

³⁸⁴ Auto de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 2 de julio de 1998, en el que se señala que “la responsabilidad contable no hace recaer sobre el declarado responsable penalidad o sanción alguna... sino que le obliga indemnizar el menoscabo originado a los caudales o efectos públicos”.

Si que se tiene en cuenta en el ámbito de la responsabilidad contable no solo el reintegro del daño causado, sino también el lucro cesante. En consecuencia, se deben incorporar los intereses procedentes a las cantidades alcanzadas para determinar el daño que debe resarcirse a la Administración³⁸⁵.

Como último paso del contenido de la función jurisdiccional, una vez declarada la existencia o no de la responsabilidad contable, es el llevar a cabo la ejecución de lo acordado, en el supuesto en el que se haya declarado. El artículo 85 de la LFTCu establece que una vez firme la sentencia se procederá a su ejecución, de oficio o a instancia de parte, por el mismo órgano jurisdiccional que la hubiera dictado en primera instancia, por lo que los procedimientos para permitir el reintegro de los alcances³⁸⁶ pueden iniciarse sin necesidad de petición de parte.

2.1. La compatibilidad con otras jurisdicciones y procedimientos de carácter administrativo.

La jurisdicción contable de conformidad con el artículo 18 de la LOTCu “es compatible respecto de unos mismos hechos con el ejercicio de la potestad disciplinaria y con la actuación de la jurisdicción penal”, continuando el mismo artículo en su apartado segundo con la siguiente afirmación “cuando los hechos fueren constitutivos de delito, la responsabilidad civil será determinada por la jurisdicción contable en el ámbito de su competencia”.

Hay un desconocimiento general de la compatibilidad entre la jurisdicción contable y la penal, en opinión de ÁLVAREZ MARTÍN “ocurre que

³⁸⁵ La Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas 24/2009, de 11 de noviembre, afirmó que “la legislación propia del Tribunal de Cuentas, en concordancia con la legislación presupuestaria, entiende que la obligación de reparar los daños causados se concreta en el deber de restituir el importe en que se cifra la responsabilidad contable –daño emergente-, y la ganancia que ha dejado de obtener el acreedor –lucro cesante.

Así, la incorporación de los intereses a las cantidades alcanzadas tiene por objeto obtener el total resarcimiento de los daños y perjuicios causados, pues solo de esta manera se restituye íntegramente los fondos alcanzados”.

³⁸⁶ El alcance es según el artículo 72 LFTCu el saldo deudor de una cuenta o, en términos generales, la ausencia de numerario o de justificación en las cuentas que deban rendir las personas que tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, ostenten o no la condición de cuentandantes ante el TCu

al ser esta legislación poco conocida (LOTCu y LFTCu), y aun menos utilizada, la confusión alcanza incluso a Juzgados de Instrucción sitos en capital de Comunidad Autónoma. Alguno hay que ignorando este mandato ha archivado un procedimiento penal, mediando incluso petición expresa del Ministerio Fiscal, al tener noticias que en el TCu se tramitaban unas Acciones Previas por los mismos hechos³⁸⁷.

2.1.1. Compatibilidad con la jurisdicción penal.

La jurisdicción penal tiene como núcleo competencial el de la responsabilidad criminal derivada de los delitos y faltas tipificados en nuestras normas. Cuando se comete una infracción de carácter penal, además de la responsabilidad criminal se incurre en la responsabilidad civil, al quedar sujeto el infractor al resarcimiento del daño económico o patrimonial causado.

Por consiguiente, entre la jurisdicción penal y la contable hay una zona de confluencia, a la hora de determinar las responsabilidades civiles derivadas de aquellos ilícitos penales tipificados como menoscabo o daño a los fondos públicos causado por aquellos que tienen encomendado su manejo.

Dado que los supuestos de responsabilidad son distintos nada se opone a que los hechos constitutivos de delito o falta sean juzgados por la jurisdicción penal y los derivados del menoscabo de caudales o efectos públicos por parte de los que los tengan a su cargo, deban ser enjuiciados por la contable. La separación entre los ámbitos competenciales de ambas jurisdicciones parece clara, a la penal le corresponde el enjuiciamiento de delitos y faltas, y a la contable la responsabilidad civil derivada del hecho delictivo³⁸⁸.

Con referencia al planteamiento anterior, solo hay que matizar que la responsabilidad contable y la responsabilidad civil no son conceptos análogos,

³⁸⁷ ÁLVAREZ MARTIN, J. A.: *La Responsabilidad en la Gestión de los Fondos Públicos*, óp. cit., pág. 196.

³⁸⁸ CASANA MERINO, F.: *La responsabilidad contable: naturaleza jurídica y elementos que la integran*, óp. cit., pág. 53.

aunque participen de una naturaleza común. En términos de la Sala de Justicia del Tribunal, «la responsabilidad contable es una subespecie de la responsabilidad civil» (Sentencias de 18 de abril y 28 de octubre de 1986). Por consiguiente pueden existir ocasiones en que exista responsabilidad contable sin que exista delito, además, si se tratara de la misma responsabilidad no sería lógico que el ordenamiento jurídico hubiera asignado su conocimiento a dos órdenes jurisdiccionales diferentes³⁸⁹. La responsabilidad contable tiene unas características propias que la diferencian de la civil que analizaremos posteriormente.

Por consiguiente, el problema que pueda surgir por la coexistencia de procesos penales y contables ha de resolverse desde el principio de la exclusividad jurisdiccional. De esta forma ha de entenderse que la jurisdicción penal conoce de las causas criminales, y la jurisdicción contable exclusiva y exclusivamente de su núcleo competencial básico, la responsabilidad contable. Y en consecuencia, como regla general no es previsible la suspensión de ninguno de los dos procedimientos a favor del otro³⁹⁰. Esta idea se recogió en la STS de la Sala 3ª, Sección 2ª de 7 de junio de 1999, siendo ponente D. Pascual Sala Sánchez, donde al referirse al tema de la compatibilidad entre la jurisdicción penal y contable sostiene que “en el caso de que unos mismos hechos constituyan delito y supuesto de responsabilidad contable, será la Jurisdicción penal la prevalente en materia de terminación de la existencia o inexistencia de aquellos y de su autoría, determinación que habrá de respetarse en sede de Jurisdicción contable, lo mismo que la Jurisdicción penal deberá abstenerse de determinar la responsabilidad civil “ex delicto” en la medida en que esta coincida con la responsabilidad contable.... En cualquier circunstancia, pues, incluida la de hechos susceptibles de integrar supuestos de responsabilidad contable y responsabilidad penal, la determinación de la primera, con respecto a la concreción de hechos y responsabilidades criminales que hubiera efectuado la segunda, corresponderá al Tribunal de

³⁸⁹ MARTÍN MARTÍN, P. y ÁLVAREZ BONALD, M. C.: “Las jurisdicciones contable y penal: su compatibilidad”, *Revista Española de Control Externo*, 2005, pág. 209-233.

³⁹⁰ GUTIERREZ GARCÍA, Mª. C.: *La responsabilidad contable de los gestores de fondos públicos*, óp. cit., pág. 27-28.

Cuentas³⁹¹.

La compatibilidad entre las jurisdicciones penales y contables, no tiene su fundamento en razones de especialización de sus órganos y de sus componentes. Sino en motivos estructurales derivados de que el TCu ha de depurar responsabilidades contables deducidas de las cuentas que tienen que rendir cuantos manejen caudales o efectos públicos. Por consiguiente, reducido a sus justos límites el objeto de la jurisdicción contable, resulta claro que su existencia y compatibilidad con la jurisdicción ordinaria, no solo no ofrece ninguna dificultad ni, por tanto, plantea ninguna duda acerca de su constitucionalidad, sino que se encuentra plenamente justificada³⁹².

Sin embargo, aunque en la normativa del TCu (artículo 18.2 de la LOTCu y el 49.3 de LFTCu) le atribuyen competencias para conocer de las responsabilidades contables derivadas de un delito. Ni el artículo 44 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, ni el artículo 111 y 114 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal establecen ninguna norma por la que la responsabilidad civil de las personas encargadas del manejo y custodia de los fondos públicos se le atribuya al TCu. Hecho este, que potencia el conflicto entre ambas jurisdicciones, y que ha llevado a que muchos jueces penales no se abstengan a la hora de determinar las responsabilidades civiles que la LOTCu le atribuye al TCu, debido en opinión de VACAS GARCIA-ALOS al desconocimiento de la norma “no solo atribuible al juzgador, sino a todas las partes intervinientes en el proceso penal,..., posiblemente motivado por la novedad y las singulares características del nuevo orden jurisdiccional contable”³⁹³.

La doctrina del Tribunal Supremo se ha inclinado por reconocer la competencia de los jueces de lo penal para determinar las responsabilidades civiles, aunque una vez fijada ésta pueda ser modificada por el TCu en su

³⁹¹ En la misma línea podemos citar las Sentencias del Tribunal Supremo de 7 de junio de 1999, 1 de marzo de 2003, 21 de julio de 2004. Así como las Sentencias de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 6 de mayo de 1994, 23 de febrero de 1995 y 5 de mayo de 2009.

³⁹² FERNÁNDEZ PIRLA, J. M^a y SALA SANCHEZ, P.: *El Tribunal de Cuentas, ayer y hoy*, óp. cit., pág. 51.

³⁹³ VACAS GARCÍA-ALOS, L.: *El Tribunal de Cuentas. Enjuiciamiento Contable y Jurisprudencia Constitucional*, La Ley, Madrid, 1998, pág. 30.

cuantía. Así, la STS de 27 de septiembre de 1991 da validez a la fijación de la responsabilidad civil, aunque reconoce que una vez fijada, ésta queda limitada por la competencia del TCu al afirmar que “con las consecuencias civiles en el fallo se contienen, abstracción hecha, porque no cabe ahora entrar en esta cuestión, de las limitaciones civiles que la resolución judicial atañen según el contenido del artículo 18.2 de la ley Orgánica constitutiva del Tribunal de Cuentas”. En el mismo sentido la STS de 12 de noviembre de 1996 considera que los Tribunales Penales son competentes para resolver de “todas las cuestiones referentes a la responsabilidad civil que hayan sido objeto de juicio”³⁹⁴.

Esta posición se modifica cuando existe un fallo previo de los jueces de lo contable, en este caso el Tribunal Supremo reconoce la competencia exclusiva de la jurisdicción contable para determinar la responsabilidad civil derivada de un delito³⁹⁵.

La posición de los jueces de lo penal del TS es el reconocimiento de la competencia del orden penal para determinar las responsabilidades civiles derivadas de un proceso penal, reconociendo que por imperativo legal, los jueces de lo contable pueden modificar la responsabilidad civil en que incurran los gestores de fondos públicos. Solamente cuando la jurisdicción contable haya determinado la responsabilidad civil, los jueces de lo penal deberán respetar este fallo. Como constata CASANA, “en ningún caso se ha llegado a decir por la Sala Segunda del TS que la jurisdicción penal deba abstenerse a favor de la contable en lo que respecta a la fijación de la responsabilidad civil”³⁹⁶.

³⁹⁴ Esta doctrina que considera la competencia excluyente del orden penal para determinar tanto la responsabilidad penal como la civil derivada se manifiesta también en las STS de 24 de febrero de 1993 y de 29 de marzo de 1994.

³⁹⁵ La STS de 10 de febrero de 1995 reconoce la compatibilidad de la jurisdicción contable y penal, correspondiéndole a la contable “la determinación de la responsabilidad civil, lo que, si es discutible desde el campo doctrinal, no cabe duda que es una norma de obligado cumplimiento que en nada afecta al problema que ahora se enjuicia (el penal)”.

³⁹⁶ CASANA MERINO, F.: *La responsabilidad contable: naturaleza jurídica y elementos que la integran*, óp. cit., pág. 55.

Por el contrario, en la Sala Tercera del TS, correspondiente a lo contencioso, sí que existen pronunciamientos favorables a la abstención de los jueces a favor del TCu a la hora de determinar responsabilidades civiles. Así, la STS de 23 de octubre de 1996 de la Sección 1ª de la Sala Tercera reconoce el distinto contenido de la malversación en el ámbito penal y el contable, “por ello, la Ley impone al Juez penal la obligación de abstención y traslado de los antecedentes, al Tribunal de Cuentas en los términos que acabamos de transcribir”. O la STS de 19 de septiembre de 2003, de la Sección 2ª de la Sala 3ª que reconoce “la prioridad de la jurisdicción contable para determinar la responsabilidad civil derivada de delito”.

De forma contraria a los criterios de la Sala 2ª del TS, la jurisprudencia del TCu considera que este Tribunal es el único competente para determinar la responsabilidad contable, y por consiguiente, los Tribunales penales deben abstenerse de fijar ninguna responsabilidad civil. Así, la Sentencia 5/1995 declara que “si los Jueces o Tribunales Penales dictan Sentencias declarando no solo la responsabilidad criminal sino también la civil derivada del delito, actúan con notable exceso de jurisdicción y en un ámbito de competencias que no les es propio. Ello compromete gravemente no solo el carácter pleno y exclusivo de la jurisdicción contable, sino también su necesidad e improrrogabilidad, notas éstas reconocidas en el art. 17.1 de la Ley Orgánica 2/1982. A estos efectos, la doctrina del Tribunal (Sentencias de la Sala de 25 y 26 de febrero de 1993) es unánime en considerar que los pronunciamientos sobre responsabilidades civiles contenidas en sentencias penales, no impide que el TCu pueda efectuar en su caso la correspondiente declaración sobre responsabilidad contable, sin perjuicio de que en fase de ejecución se tenga en cuenta, en su caso, lo abonado anteriormente, para evitar duplicidades en el reintegro al Erario Público”.

En muy pocos procesos se ha cumplido de forma íntegra lo estipulado en la LOTCu y la LFTCu, al no producirse de forma mayoritaria la abstención de los jueces de lo penal en la determinación de la responsabilidad civil derivada de un delito que tenga como causa el menoscabo de fondos públicos.

En opinión de CASANA³⁹⁷, aunque los artículos 44 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y 114 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal establecen el carácter preferente de la jurisdicción penal, esta preferencia se refiere al núcleo básico de la acción penal y no a la civil derivada del delito.

En definitiva, la compatibilidad entre la jurisdicción contable y penal determina que unos mismos hechos pueden ser enjuiciados al mismo tiempo por ambos ordenes. Como principio general se parte de la prevalencia de la jurisdicción penal (artículo 44 de la LOPJ y 114 Ley de Enjuiciamiento Criminal). A partir de esta preferencia de la jurisdicción penal, en lo que respecta a la determinación del delito o falta, podemos encontrar los siguientes supuestos.

a.- Sentencia penal firme previa o recaída durante la tramitación del proceso contable.

En general, la doctrina es partidaria de que existiendo un fallo penal previo, este no vincule a la jurisdicción contable, que puede desarrollar su propio procedimiento y dictar su propia sentencia³⁹⁸.

Las razones en las que fundamentan esta opinión son, entre otras, las siguientes. En primer lugar, consideran que no se puede negar al órgano contable su plena jurisdicción para dictar un pronunciamiento propio dentro de su ámbito de competencias, ya sea coincidente con el penal o ya sea imponiendo una condena que se diferencie cuantitativamente de la penal, comentario que debemos poner en relación con la idea expuesta anteriormente de que un pronunciamiento penal relativo a la responsabilidad civil por alcance de fondos públicos suponía un notorio exceso de jurisdicción. Y por consiguiente, se estaría comprometiendo gravemente el carácter pleno,

³⁹⁷ CASANA MERINO, F.: *La responsabilidad contable: naturaleza jurídica y elementos que la integran*, óp. cit., pág. 56.

³⁹⁸ En este sentido podemos encontrar a ROSIÑOL Y VIDAL, C.: *La responsabilidad contable y la gestión de los recursos públicos*, Civitas, 1999, pág. 79 y ss., CASANA MERINO, F.: *La responsabilidad contable: naturaleza jurídica y elementos que la integran*, óp. cit., pág. 60 y ss., MARTÍN MARTÍN, P. y ÁLVAREZ BONALD, M. C.: “Las jurisdicciones contable y penal: su compatibilidad”, óp. cit., pág. 209-233.

exclusivo, necesario e improrrogable de la jurisdicción contable.

Por último, dado el carácter preferente del orden penal y para evitar resoluciones contradictorias, los tribunales han de tener en cuenta el pronunciamiento penal sobre la existencia de los hechos o sobre la autoría de los mismos, pero, fuera de ello, pueden valorarlos libremente sin subordinación alguna al fallo penal.

En este sentido, el Tribunal Supremo ha declarado en la STS de 13 de septiembre de 1985³⁹⁹ "... que las resoluciones que se dicten en la jurisdicción penal no producen excepción de cosa juzgada en lo civil, salvo cuando se trata de hechos declarados probados en las condenatorias, o se declara la inexistencia del hecho en las absolutorias...". Aunque esta sentencia era referida al orden civil, se pueden traspasar los mismos argumentos al ámbito contable para concluir que las sentencias recaídas en un procedimiento penal no tienen por sí eficacia suficiente para contrarrestar la estimación que haga el juzgador contable en virtud del conjunto de pruebas, valorando los hechos del litigio en el ámbito estrictamente contable.

Se conseguirán, pues, "dos resoluciones firmes: una en el orden contable y otra en el orden penal, que, en ningún caso, suponen vulneración del principio *non bis in idem*, ya que ambas han sido dictadas por jurisdicciones competentes en su ámbito y, dada la preferencia del contable, deberá intervenir en la ejecución para conseguir el resarcimiento que ha declarado, evitando, eso sí, la duplicidad de indemnizaciones"⁴⁰⁰.

A partir de esta afirmación, se debe determinar qué aspectos del fallo penal deben ser asumidos por el juez de lo contable, en lo referente a los hechos y la autoría.

Con respecto a los hechos, la doctrina del Tribunal Constitucional es

³⁹⁹ En el mismo STS 2 de octubre de 1968, STS 14 de marzo de 1974, 22 noviembre de 1979.

⁴⁰⁰ MARTÍN MARTÍN, P. y ÁLVAREZ BONALD, M. C.: "Las jurisdicciones contable y penal: su compatibilidad", óp. cit., pág. 209-233.

clara, ya que aunque se permiten la existencia de dos procedimientos judiciales referentes a un mismo litigio con valoraciones jurídicas diferenciadas, no puede “ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del estado” (STS 77/1983, de 3 de octubre). Por consiguiente, si los hechos y las personas que los realizaron se consideran probados en un proceso penal, estos deben ser asumidos por el juzgador contable⁴⁰¹.

Otro de los aspectos que debe ser analizado es que ámbito de actuación tiene la jurisdicción contable cuando un fallo penal ha determinado la responsabilidad civil, obviando el deber de abstención que sobre el respecto tiene (artículo 49.3 LFTCu). Para analizar esta cuestión se deben tener en consideración varios aspectos que ya se han enunciado. En primer lugar, el juez contable no queda vinculado por la calificación jurídica que haya hecho el juez penal de los hechos; en segundo lugar, el juez de lo contable deberá atenerse a los hechos probados por el juez penal; y por último, el concepto de responsabilidad contable no es idéntico al de responsabilidad civil, puede existir responsabilidad contable, aunque penalmente no exista delito.

La doctrina del TCu es unánime al considerar que la jurisdicción contable es competente para determinar de forma autónoma la responsabilidad civil, aunque exista un procedimiento penal previo. Así, la STCu 10/2003, de 23 de julio dice que “el enjuiciamiento de unos mismos hechos por ambas jurisdicciones, con plena autonomía jurisdiccional, relativa tanto a la apreciación y valoración de unos determinados hechos probados, como a la concreción de las consecuencias jurídicas que pueden desprenderse de los

⁴⁰¹ El Tribunal de Cuentas, en su Sentencia 10/2003, de 23 de julio dice “la existencia de distintos órdenes jurisdiccionales genera la susceptibilidad de plantear pretensiones jurídicas distintas sobre la base de unos mismos hechos, pero la seguridad jurídica demanda que la base fáctica ha de ser común a las diferentes pretensiones, pues los hechos han de ser unos y solo unos, con independencia de la valoración jurídica que de los mismos se haga por cada orden jurisdiccional competente. Así, los hechos declarados probados por la Sentencia que primeramente alcanzó firmeza vinculan a las que por otros órdenes pudieran posteriormente dictarse en la resolución de conflictos de índole jurídica diferente planteados acerca de los mismos hechos.... si bien esa compatibilidad jurisdiccional requiere un absoluto respeto a la fijación y declaración de esos hechos probados y a la autoría de los mismos, pues una supuesta contradicción entre dos pronunciamientos jurisdiccionales acerca de este último particular, no sólo vulneraría los expresados principios de seguridad jurídica y cosa juzgada, sino que, además, y como ha reconocido la apuntada jurisprudencia constitucional, iría en contra de la más elemental lógica jurídica.”

mismos, pues en una y otra jurisdicción son distintos los criterios de enjuiciamiento y, además, las normas aplicables en sede penal y en sede contable son de estructura finalista distinta y de diferente eficacia jurídica”. Para evitar un enriquecimiento injusto de la Administración, la ejecución de la sentencia contable habrá de tener en consideración lo pagado previamente en concepto de responsabilidad civil del fallo penal⁴⁰².

En último lugar, la jurisdicción contable tiene la competencia para determinar la responsabilidad civil, y aunque un fallo penal haya fijado la responsabilidad civil derivada del delito, la STS de 7 de junio de 1999 considera que no existe vulneración de la seguridad jurídica por el hecho de que el TCu fije una responsabilidad contable en cuantía mayor que la determinada en el procedimiento penal, y considera que si la jurisdicción penal no se abstuvo, este hecho “no puede tener otra significación que la falta de coordinación sin trascendencia alguna sobre el fondo del asunto”.

b.- Sentencia contable firme, previa o recaída durante la tramitación del proceso penal

Teniendo en cuenta que el artículo 18.2 de la LOTCu establece que la responsabilidad contable derivada de un delito será determinada por el TCu, cuando exista una Sentencia contable firme anterior a la resolución de un procedimiento penal, el juez de lo penal habrá de tomar como responsabilidad civil del procedimiento la determinada por el juez contable. Ya que la prevalencia del orden penal sobre otras jurisdicciones solo lo es a efectos de determinar los hechos y la autoría de los mismos.

c.- Tramitación simultánea del procedimiento penal y el procedimiento contable.

La compatibilidad que existe entre la jurisdicción penal y la contable

⁴⁰² La STS de 7 de junio de 1999 señala que “si en fase de ejecución de la sentencia penal se hubiere hecho efectivo el importe de la responsabilidad civil allí decretada -10.600.696 pesetas- esta misma suma minorará la de 10.648.804 pesetas declarada partida de alcance por la Jurisdicción Contable”

determina que pueden desarrollarse de forma paralela ambos procesos. Es un hecho usual que el ente u organismo público perjudicado ante una conducta delictiva que haya provocado un menoscabo de los fondos públicos, denuncie estos hechos por vía penal y contable, también puede darse el caso, que ante unos hechos denunciados ante el TCu, tras iniciar sus actuaciones detecte hechos que pudieran constituir delito y los remita a la jurisdicción penal.

Ante esta situación, por el principio de exclusividad que propugna que ambas jurisdicciones deben conocer de forma exclusiva de los núcleos básicos de sus respectivas competencias, no es previsible la suspensión de ninguno de los procedimientos.

El TCu se pronunció en contra de la suspensión en el Auto de 17 de octubre de 2001 al afirmar que “no puede aceptarse que el TCu debe suspender la presentes actuaciones hasta que se dicte Sentencia penal firme por los mismos hechos”.

La única excepción a esta regla de la no suspensión es la de la existencia de cuestiones prejudiciales. Así, en el caso de que existieran hechos en un procedimiento contable respecto a los cuales fuera necesario el pronunciamiento de un juez penal, como en los casos de falsedad, debería procederse a suspender el procedimiento contable hasta que existiera un fallo de lo penal.

2.1.2. Compatibilidad de la jurisdicción contable y el ejercicio de la potestad disciplinaria.

La compatibilidad de la jurisdicción contable con el ejercicio de la potestad disciplinaria no ha generado ningún problema, ya que no existe una coincidencia de objetivos. La jurisdicción contable busca el reintegro al erario público de los fondos alcanzados, teniendo una finalidad exclusivamente reparadora, mientras que la potestad disciplinaria es aquella potestad sancionadora de la Administraciones dirigida a reprimir y castigar las

infracciones cometidas por los funcionarios públicos y por aquellas personal ligadas a la administración por una relación especial de sujeción. En este sentido, la Sentencia 12/2008 de la Sala de Justicia del TCu de 13 de octubre de 2008 dice que “de acuerdo con el artículo 18.1 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del TCu, la Jurisdicción Contable es compatible, respecto de unos mismos hechos, con el ejercicio de la potestad disciplinaria.

La sanción que se aplicó al recurrente en la vía administrativa tiene naturaleza punitiva mientras que, la responsabilidad contable que se decide en el presente proceso, tiene carácter reparatorio, por eso ambas resultan compatibles respecto de unos mismos hechos”.

2.1.3. Compatibilidad de la jurisdicción contable y la jurisdicción contenciosos-administrativa.

La compatibilidad puede tener también lugar entre la jurisdicción contable y la jurisdicción contenciosos-administrativa, ya que el contenido de la tutela judicial que se hace efectiva a través de los procesos contables y contencioso-administrativos no es coincidente. En el ámbito contencioso-administrativo se enjuician pretensiones relativas a la conformidad a derecho de los actos de la Administración Pública sujetos al derecho administrativo, mientras que en el ámbito contable se pretenden reintegrar los caudales públicos alcanzados⁴⁰³.

La doctrina del TCu⁴⁰⁴ es unánime al considerar que son plenamente compatibles la jurisdicción contable y la contencioso-administrativa, al tener naturaleza diferenciada, así la Sentencia 14/2009 de la Sala de Justicia del TCu de 8 de julio de 2009 dice “es, por tanto, perfectamente compatible la dualidad del procedimiento administrativo sancionador y la de un procedimiento de reintegro por alcance en la jurisdicción contable, del mismo modo que lo es

⁴⁰³ ALONSO CARBAJO, F: “Extensión y límites de la jurisdicción contable en la Jurisprudencia”, *Revista Española de Control Externo*, 2013, pág. 111-127.

⁴⁰⁴ Sentencia nº 7 año 2006 dictada por Sala de Justicia, Auto nº 3 año 2000 dictada por Sala de Justicia, Sentencia nº 11 año 1999 dictada por Sala de Justicia, Sentencia año 2011 dictada por Departamento Primero

la potestad disciplinaria y la jurisdicción contable, o la actuación de esta última en paralelo con la jurisdicción penal (ver, por todas, la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de octubre de 2002). Y es que se trata de categorías jurídicas distintas y de bienes jurídicos protegidos de diferente naturaleza. Así, el procedimiento de reintegro de subvenciones, cuya legalidad examina el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, sólo exige el incumplimiento por el beneficiario de la obligación de justificación del destino de la subvención...

Por el contrario, el proceso de responsabilidad contable tiene como requisito ineludible que el menoscabo de caudales se produzca por dolo, culpa o negligencia grave del sujeto o entidad receptora de la subvención. El fin último es la eliminación del perjuicio económico causado al otorgante de la subvención transfiriendo la responsabilidad al causante sin incidencia alguna sobre el acto administrativo del que pueda traer causa fiscalizable ante este orden jurisdiccional.

De esta forma, son plenamente compatibles la jurisdicción contable y la contencioso-administrativa, al tener naturaleza diferenciada y, por tanto, lo resuelto por un orden jurisdiccional, si bien respetando el material probatorio y su valoración, podría ser diferente de lo que decida el otro orden jurisdiccional. Por todo ello, no procede otra cosa que desestimar la excepción procesal planteada”.

2.2. Existencia de tres jueces naturales con jurisdicción propia. Problemas derivados de la compatibilidad.

La existencia de tanta compatibilidad exige grandes dosis de coordinación que hagan posible la indispensable coordinación y congruencia entre los llamados a ejercer sus títulos competenciales.

La Sentencia de la Sala de Justicia del TCu 8/2000 de 30 de julio, pone de manifiesto la situación de forma clara y distingue hasta tres jueces naturales para entender de un mismo asunto, cada uno con su propia jurisdicción y

competencia. Así, considera que “*el Juez natural para fijar la indemnización que, en su caso, deba satisfacerse al patrimonio público por el presunto menoscabo originado en el mismo, es el TCu en el ejercicio de su función de enjuiciamiento contable, de igual forma que el Juez natural para determinar si ese menoscabo es constitutivo de delito sería el pertinente órgano de la jurisdicción penal y, por su parte, el Juez natural para decidir si dicho menoscabo se ha producido por la adopción de un acuerdo o resolución basado en un ilícito administrativo sería el órgano correspondiente de la Jurisdicción contencioso-administrativa*”.

A estos tres jueces naturales, ÁLVAREZ MARTIN añade las potestades disciplinarias de carácter administrativo para concluir “demasiados jueces, competencias, atribuciones y potestades, cuya abundancia pone más en evidencia, si cabe, la pasividad que se observa ante los múltiples escándalos que asedian los fondos públicos”⁴⁰⁵.

Pese a ser considerada por algunos autores la compatibilidad entre tantas jurisdiccionales a la hora de juzgar de hecho un problema, el TCu siempre ha mantenido que esta situación no puede tener ninguna consecuencia negativa para el triple enjuiciado ya que parte de la necesaria coordinación entre los tres órdenes jurisdiccionales, así en Auto de la Sala de Justicia 11/1999 de 26 de noviembre se afirma que “el hecho de que unas mismas presuntas irregularidades en la gestión económico financiera de fondos públicos estén siendo enjuiciadas en vía penal, contencioso-administrativa y contable, lejos de provocar indefensión al recurrente, refuerza su legítimo derecho de defensa y potencia igualmente su derecho constitucional a la tutela judicial efectiva”⁴⁰⁶.

Aunque la formulación jurídica de estos argumentos podamos considerarla perfecta, la realidad nos ha mostrado que esta presunta coordinación entre todos los ámbitos jurisdiccionales no ha funcionado de la

⁴⁰⁵ ÁLVAREZ MARTIN, J. A.: *La Responsabilidad en la Gestión de los Fondos Públicos*, óp. cit., pág. 209.

⁴⁰⁶ En el mismo sentido la Auto de la Sala de Justicia del TCu 2/2000 de 25 de febrero.

mejor forma posible, hecho que unido a este reforzado derecho a la defensa, que puede tener consecuencias muy graves para el afectado, nos lleva a crear cierta incertidumbre en el derecho de seguridad jurídica.

Según CORTELL GINER, los problemas de coordinación entre la jurisdicción penal y contable se producen entre otros supuestos, por la mejor labor instructora que realiza la jurisdicción penal frente a la contable, donde se regulan unas actuaciones previas que deben ser sumarias. Este hecho supone que en la práctica se tienda a la investigación penal sobre la contable, lo cual implica la necesidad de una buena coordinación entre ambas jurisdicciones para que los avances de la instrucción penal se incorporen a la contable, situación que no siempre se consigue. También considera que la coordinación viene dificultada por la tendencia de ambas jurisdicciones de evitar interferencias mutuas. La jurisdicción penal suele determinar las responsabilidades civiles sin abstenerse como determina la normativa, y “la jurisdicción contable es reticente a calificar los hechos que juzga como malversación, y prefiere calificarlos como alcance, que es un término más genérico y de naturaleza estrictamente contable, no penal”⁴⁰⁷.

Los problemas de coordinación, para ÁLVAREZ MARTIN⁴⁰⁸ plantean varios supuestos, en primer lugar, que ocurre cuando unos hechos son apreciados de forma diferente por las distintas jurisdicciones, la congruencia fáctica como límite a la posible falta de coordinación, el riesgo de la doble indemnización y la intervención de distintas jurisdicciones y el problema de la “cosa juzgada”.

Con referencia a problemas por la diferente apreciación de unos hechos por las distintas jurisdicciones, la STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 19 de septiembre de 2003 determino la prevalencia de los hechos apreciados en la sentencia penal firme, no obstante, puede ocurrir que los mismos hechos sean

⁴⁰⁷ CORTELL GINER, R.: “Propuesta de reforma en materia de responsabilidad contable”, *Auditoría Pública*, 2012, pág. 77-84.

⁴⁰⁸ ÁLVAREZ MARTIN, J. A.: *La Responsabilidad en la Gestión de los Fondos Públicos*, óp. cit., pág. 213 y ss.

apreciados de modo distinto por ambas jurisdicciones, pudiéndose reconsiderar los hechos apreciados en una sentencia contable firme a través del recurso de revisión contable del artículo 83.5 LFTCu. También considera que no existe una contradicción cuando los hechos probados en la sentencia contable y penal son distintos y no equiparables.

En el supuesto que una jurisdicción absuelva en su fallo, pero la otra jurisdicción considere que si existen indicios para determinar un ilícito, la STS, Sala 2ª, nº 218/1995 de 10 de febrero, ante una Resolución del TCu firme en la que establecía que no existía perjuicio para la Hacienda Pública, y una Sentencia penal condenando al mismo sujeto, el ponente D. Enrique Ruiz Vadillo considera que hay “una perfecta compatibilidad entre las decisiones que toma en el ejercicio de su actividad el TCu y lo actuado por la jurisdicción penal, de acuerdo con el artículo 18.1 de la LO 2/1982, de 12 de mayo. Únicamente se encomienda al TCu la determinación de la responsabilidad civil...”

Considera que el orden jurisdiccional penal es preferente, no pudiendo plantearse conflictos de competencia a los órganos de dicho orden, y que si existen evidencias de delito, es la jurisdicción penal quien debe decidir, no pudiéndose alegar la excepción de cosa juzgada.

También se pueden plantear otro tipo de problemas, en especial al referirnos al TCu, que es el órgano encargado de fiscalizar si el gasto público cumple con los principios de economía y eficacia. Analizando la situación desde una perspectiva no jurídica, todas estas duplicidades suponen un grave ataque al principio de economía procesal, ya que implican que se duplique o triplique el coste para llegar a unas conclusiones jurídicas diferentes sobre la base de unos hechos similares, esta situación supone un incumplimiento directo de los principios constitucionales de economía y eficiencia en el gasto publico.

2.4. Los recursos ante la Jurisdicción Contable

Existen tres posibles medios de impugnación procesal, los recursos contra determinados actos de los Consejeros, los recursos contra determinados actos de Instructores de los procedimientos de responsabilidad contable y en último lugar los recursos contra determinados actos de los Tribunales de responsabilidad contable.

CUBILLO RODRÍGUEZ⁴⁰⁹ sistematiza todos estos recursos en la misma categoría “los recursos contencioso contables”, con unas notas comunes en sus elementos definitorios que son:

Los elementos subjetivos coincidentes, ya que todos los recursos son asuntos por unos mismos órganos jurisdiccionales, la Sala de Justicia del TCu. Y además unos elementos subjetivos parciales de capacidad, legitimación y postulación.

Unos elementos objetivos coincidentes, ya todas las pensiones se encauzan a través de los recursos del artículo 31 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, el recurrente podrá “podrá pretender la declaración de no ser conformes a Derecho y, en su caso, la anulación de los actos y disposiciones susceptibles de impugnación”.

Y por último unos elementos formales comunes, ya que todos los recursos deben articularse por un mismo cauce formal, caracterizado por la brevedad, simplicidad y agilidad.

Frente a esta visión integradora de los recursos de lo contencioso-contable, VACAS GARCÍA-ALOS⁴¹⁰ considera que en materia de medios de impugnación contra las resoluciones dictadas en el orden jurisdiccional

⁴⁰⁹ CUBILLO RODRÍGUEZ, C.: *La jurisdicción del Tribunal de Cuentas*, óp. cit. pág. 290-294.

⁴¹⁰ VACAS GARCÍA-ALOS, L.: *La responsabilidad contable de los gestores públicos y de los perceptores de subvenciones en la jurisprudencia*, óp. cit., pág. 181.

contable, la normativa contempla un sistema que no es uniforme y carece de una normativa procesal propia y específica. Considerando que la LFTCu contempla recursos carentes de denominación, así como de normas propias de sustanciación procesal.

Tras constatar que la doctrina no mantiene una posición uniforme sobre los recursos ante la jurisdicción contable vamos a analizar los tipos de recursos existentes pudiendo presentarse contra determinados actos de los Instructores de los procedimientos de responsabilidad contable, contra los actos de los Consejeros, y en último lugar los que se interponerse contra actos de los Tribunales.

En primer lugar están los recursos contra las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidad contable, pudiéndose clasificar a su vez en dos tipos, los contemplados en el artículo 46.2 de la LFTCu y los del artículo 48.1 de dicha norma.

El recurso contemplado en el artículo 46.2 LFTCu se puede presentar contra aquellas resoluciones de los Consejeros de cuentas adscritos a la Sección de Enjuiciamiento para el archivo de aquellas actuaciones previas de las que no se considerara que existen indicios de alcance o malversación. La única característica que se recoge en la norma es que debe presentarse en el plazo de cinco días, no regulándose los presupuestos para su interposición, ni tampoco se indican sus fases procesales. Contra la resolución de este recurso no cabe otro, salvo el posible recurso de casación en el proceso jurisdiccional contable correspondiente.

Por otra parte el recurso del artículo 48.1 LFTCu es el que procede contra las actuaciones preparatorias del juicio de cuentas, las llamadas piezas separadas, así como las actuaciones preparatorias de los procedimientos de reintegro por alcance, o sea las diligencias practicadas por el Delegado Instructor. Estas actuaciones se han denominado como el recurso

innominado⁴¹¹.

Con referencia al objeto de estos recursos, solo proceden los siguientes motivos de impugnación. En primer lugar, que en la fase de instrucción del correspondiente procedimiento no se hayan completado las diligencias solicitadas por los comparecientes, y la segunda, o que pudiera producirse indefensión a algunas de las partes personadas en las correspondientes actuaciones previas.

En segundo lugar, nos encontramos con los recursos sobre resoluciones jurisdiccionales del Tribunal. La LFTCu en su artículo 80.1 establece que “contra las providencias y autos de los órganos de la jurisdicción contable se darán los recursos prevenidos en la Ley reguladora del proceso contencioso-administrativo”.

Sigue el artículo 80.2 de la misma LFTCu que contra las sentencias pronunciadas por los Consejeros de Cuentas en primera instancia, cabrá recurso de apelación, que deberá interponerse ante la Sala de Justicia del TCu. El apartado tercero del mismo artículo establece que este recurso se sustanciará en la forma prevenida para los mismos recursos establecidos en la Ley reguladora del proceso Contencioso Administrativo⁴¹².

En los artículos 81 a 84 LFTCu se refiere que pueden promoverse recursos de casación y revisión contra sentencias y autos de la Sala de Apelación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo.

⁴¹¹ CASANA MERINO, F: “Los recursos ante la jurisdicción contable”, *Auditoría Pública*, 2000, pág. 62-70.

⁴¹² La Sala de Apelación del TC en autos de 23 y 28 de julio de 1993 entendió suprimido el recurso de apelación como consecuencia del mandato contenido en la disposición derogatoria de la Ley 10/1992, de 30 de abril, de Medidas Urgentes de Reforma Procesal. Desde la entrada en vigor de la LJCA, de 13 de julio de 1998, el recurso de apelación contra sentencias de la jurisdicción contable se sustancian y resuelven conforme a los artículos 81 a 85 de la citada norma.

3. LA RESPONSABILIDAD CONTABLE

3.1.- Definición de responsabilidad contable.

El objeto de la jurisdicción contable atribuida al TCu es el conocimiento de las pretensiones de responsabilidad contable, siendo el objetivo que se pretende conseguir el resarcimiento de los perjuicios que una Administración haya sufrido derivados de conductas antijurídicas. Según GONZALEZ RIVAS⁴¹³ el “núcleo esencial de la jurisdicción del TCu y el objeto que delimita su actividad es el concepto de responsabilidad contable”. Por lo tanto, debemos empezar analizando el concepto y naturaleza de esta responsabilidad.

La responsabilidad contable se definió en el artículo 38 de la LOTCu que establece que “el que por acción u omisión contraria a la Ley originare el menoscabo de los caudales o efectos públicos quedará obligado a la indemnización de los daños y perjuicios causados”.

Esta definición se asemeja más a una definición amplia de responsabilidad civil ante las Administraciones Públicas, que a una definición de responsabilidad contable que es una responsabilidad exigible a los gestores de fondos públicos por los daños causados a estos. La redacción de este artículo puede recoger cualquier perjuicio que se pueda infringir al sector público cuando concurre una infracción legal, produciéndose así una invasión de ámbitos competenciales de otras jurisdicciones⁴¹⁴.

Para llegar a un concepto más ajustado de responsabilidad contable fue el propio Tribunal el que a través de sus resoluciones⁴¹⁵ fue delimitando el concepto de responsabilidad contable, para lo cual era necesario poner en relación el concepto de responsabilidad contable del artículo 38 con los

⁴¹³ GONZALEZ RIVAS, J.J.: “El recurso de casación contra resoluciones dictadas por el Tribunal de Cuentas”, *Revista Española de Control Externo*, 2005, pág. 11-31.

⁴¹⁴ ROSIÑOL Y VIDAL, C.: *La responsabilidad contable y la gestión de los recursos públicos*, óp. cit., pág. 30; PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen jurídico del gasto público. Presupuestación, ejecución y control*, óp. cit., pág. 713-714.

⁴¹⁵ Entre otras la Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de fecha 18 de abril y 28 de octubre de 1986, y los Autos de 11 de enero y 12 de diciembre de 1986.

artículos 15 y 2b de la LOTCu.

Así el artículo 15 de la LOTCu establece que “el enjuiciamiento contable, como jurisdicción propia del TCu, se ejerce respecto de las cuentas que deban rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos”. Y el artículo 2, b) de la misma norma dice que “el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos”.

De acuerdo con esta doctrina, se establecieron como requisitos de la responsabilidad contable, aparte de los exigidos en el artículo 38.1 de la LOTCu, que la responsabilidad contable debía ser atribuida a los gestores de los fondos públicos y que los hechos constitutivos de responsabilidad contable debían desprenderse de las cuentas que deben rendirse por aquellos que manejen o custodien fondos públicos, con independencia de que las personas que deban rendirlas sean cuentandantes o no del TCu.

Con la aprobación de la LFTCu se define un nuevo concepto de responsabilidad contable, en el que se restringe el concepto de responsabilidad contable para hacerla compatible con la jurisdicción ordinaria. La nueva definición se realiza en el artículo 49.1 de la LFTCu en los siguientes términos:

“La jurisdicción contable conocerá de las pretensiones de responsabilidad que, desprendiéndose de las cuentas que deben rendir todos cuantos tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, se deduzcan contra los mismos cuando, con dolo, culpa o negligencia graves, originaren menoscabo en dichos caudales o efectos a consecuencia de acciones u omisiones contrarias a las leyes reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad que resulte aplicable a las entidades del sector público o, en su caso, a las personas o entidades receptoras de subvenciones, créditos, avales u otras ayudas procedentes de dicho sector.”

En este precepto se reúnen todos los elementos que debe contener la

responsabilidad contable, definiéndola con un carácter más restringido, lo que permite individualizarla de una forma más nítida, frente a otro tipo de responsabilidades exigidas por otras jurisdicciones. También se requiere que se reúnan todos los elementos recogidos en el artículo 49.1 LFTCu para que exista responsabilidad contable, siendo estos los siguientes los podemos enunciar como los siguientes:

- Que exista una acción u omisión atribuible a una persona que tenga a su cargo el manejo de los caudales y efectos públicos.
- Que se trate de acciones u omisiones contrarias a las leyes que provoquen un menoscabo que sea efectivo e individualizable respecto a unos caudales o efectos públicos, y que sea cuantificable.
- Que dicha acción u omisión se desprenda de las cuentas que deban rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen caudales o efectos públicos.
- Que se trate de infracciones de obligaciones previstas en la normativa presupuestaria y contable.
- Que la acción u omisión antijurídica sea culpable, es decir, que debe haber sido realizada con dolo, culpa o negligencia grave.
- Que exista una relación de causalidad entre la acción y omisión y el daño producido.

Estos requisitos se han recogido de forma unánime por la jurisprudencia del TCu⁴¹⁶, en donde se recogen tanto los requisitos que establece el derecho positivo, como la obligación de que concurran todos ellos para poder hablar de responsabilidad contable.

⁴¹⁶ SSJ 9/2000 de 3 de julio de 2000, SSJ de 18-4-86, 30-6-92, 6-11-95, 25-2-00.

3.2. Limitación del concepto de responsabilidad contable a través de una ley ordinaria.

El artículo 38.1 LOTCu recoge un concepto tan amplio de la responsabilidad contable que cabía incluir en el cualquier tipo de responsabilidad frente a la Administración. Este concepto amplio de responsabilidad contable fue reducido en la LFTCu a través de su artículo 41, lo que ha suscitado la pregunta de si la concreción del concepto a través de una ley ordinaria era conforme a la Constitución, o dicho de otra forma, si la determinación del concepto de responsabilidad contable a través de una ley orgánica determinaba la congelación de rango, no pudiendo regularse a través de una ley ordinaria.

El TC defiende que el hecho de que una materia este incluida en una ley orgánica no implica una congelación de rango, hecho que solo se produciría respecto de aquellas materias en que exista una reserva a este tipo de ley.

Así la STC 5/1981, de 13 de febrero se manifiesta en los siguientes términos:

“A) Cuando en la Constitución se contiene una reserva de ley ha de entenderse que tal reserva lo es a favor de ley orgánica –y no una reserva de ley ordinaria- solo en los supuestos que de modo expreso se contienen en la norma fundamental (art. 81.1 y conexos). La reserva de ley orgánica no puede interpretarse de forma tal que cualquier materia ajena a dicha reserva por el hecho de estar incluida en una ley orgánica haya de gozar definitivamente del efecto de congelación del rango y de la necesidad de una mayoría cualificada para su ulterior modificación (art. 81.2 de la CE), pues tal efecto puede y aun debe ser excluido por la misma ley orgánica o por sentencia del Tribunal Constitucional.”

Partiendo de esta Sentencia, se debe determinar que materias relativas

al TCu están reservadas a Ley Orgánica por nuestra norma fundamental. Para ello debemos atender al artículo 136.4 de la Constitución en donde se dispone que “una ley orgánica regulará la composición, la organización y las funciones del TCu”. En esta enumeración de las materias que deben ser regladas por Ley Orgánica no se encuentra contenido ningún aspecto de la regulación de la responsabilidad contable, únicamente se hace referencia a las funciones del TCu. Respecto a las mismas la propia Constitución en su artículo 136 le atribuye la función fiscalizadora y la función jurisdiccional, sin determinar el contenido de esta última función, debiendo ser interpretada esta reserva de forma restrictiva de conformidad con la STC 5/1981.

Es en el artículo 2 de la LOTCu en donde se concreta esta función jurisdiccional restringiéndola a “el enjuiciamiento de las responsabilidades contables en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo y custodia de caudales o efectos públicos”.

Para CASANA MERINO “en ningún caso puede entenderse que el concepto y ámbito de la responsabilidad contable sea una materia reservada por la CE a la ley orgánica. Solo se extiende a la definición de las funciones que ejerce el tribunal, no a la regulación pormenorizada del ámbito subjetivo y objetivo de la responsabilidad, cuantificación, prescripción, procedimientos para exigirla o revisión de la misma”⁴¹⁷.

Llegado a este punto debemos referirnos a la doctrina del TC sobre materias conexas⁴¹⁸, como la LOTCu no contiene una relación de que materias conexas, no se puede deducir de esta norma si el concepto de responsabilidad contable queda afectado por la congelación de rango.

No obstante, la responsabilidad contable podría no ser una materia

⁴¹⁷ CASANA MERINO, F.: *La responsabilidad contable: naturaleza jurídica y elementos que la integran*, óp. cit., pág. 40.

⁴¹⁸ El TC en Sentencias 5/1981, de 13 de febrero; 76/1983, de 5 de agosto; 137/1986, de 6 de noviembre, considero que la misma ley orgánica puede establecer cuáles de sus preceptos son materias conexas, quedando afectadas por la congelación de rango, salvo que la ley orgánica permita su modificación a través de una ley ordinaria. En el caso de que la ley orgánica no incluyera un precepto de este tipo, correspondería hacer esta distinción al TC mediante la correspondiente sentencia.

afectada por una reserva de Ley Orgánica, pudiendo en este caso ser modificado su concepto y ámbito por la LFTCu. Para ROSIÑOL I VIDAL⁴¹⁹ al considerar a la responsabilidad contable como un mecanismo por el cual la Administración se resarce de los perjuicios que se le hayan causado a sus caudales o fondos públicos, nos encontramos ante el supuesto de reserva de ley ordinaria del artículo 132 de la CE para la defensa del patrimonio del Estado, ya que los caudales y fondos públicos pertenece al Estado y forman parte de su patrimonio. En consecuencia, también para el autor el concepto de responsabilidad contable puede ser modificado por una ley ordinaria.

Para CASANA MERINO⁴²⁰ existe otro argumento a favor de la regulación de la responsabilidad contable por ley ordinaria. En su opinión, el artículo 38.1 de la LOTCu no regula un concepto de responsabilidad contable, ya que en él se incluyen cualquier tipo de responsabilidad derivada de una acción u omisión contraria a la ley que origine un menoscabo de los fondos o caudales públicos. Por consiguiente, no está definida la responsabilidad contable en este artículo, y por ello no podemos plantear la congelación de rango. El concepto de responsabilidad contable es definido por primera vez en la LFTCu.

⁴¹⁹ ROSIÑOL I VIDAL, C.: *La responsabilidad contable y la gestión de los recursos públicos*, óp. cit., pág. 37

⁴²⁰ CASANA MERINO, F.: *La responsabilidad contable: naturaleza jurídica y elementos que la integran*, óp. cit., pág. 41-42

3.3. Elementos de la responsabilidad contable.

3.3.1. Que exista una acción u omisión atribuible a una persona que tenga a su cargo el manejo de los caudales y efectos públicos.

El primer elemento de la responsabilidad contable se refiere a su ámbito subjetivo, vinculando la posible existencia de una responsabilidad con la gestión de los caudales o fondos públicos.

Para poder determinar este ámbito subjetivo de los posibles responsables contables, en el artículo 2 de la LOTCu se establece que le corresponde al TCu “el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos”. El artículo 15 LOTCu dice que el enjuiciamiento contable, se ejerce respecto de las cuentas que deban rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos y el artículo 38.1 LOTCu establece que “el que por acción u omisión contraria a la Ley originare el menoscabo de los caudales o efectos públicos quedará obligado a la indemnización de los daños y perjuicios causados”.

A partir de estos preceptos podemos entender que la responsabilidad contable va a estar siempre asociada al manejo de caudales públicos, siendo el punto de partida de esta jurisdicción la rendición de cuentas, pero no de cualquier cuenta, sino de aquellas que deben rendir aquellos que tienen encomendada la función de velar por los recursos públicos.

Por consiguiente, la extensión subjetiva de la responsabilidad contable no comprende a cualquier tipo de persona, sino a aquellos que tengan a su cargo el manejo de caudales y fondos públicos, es decir, quienes recauden, intervengan, administren, custodien o utilicen los mismos, ostenten o no la condición de cuentandantes, así como los perceptores de subvenciones, créditos, avales u otras ayudas públicas. Ya que de otra forma, en la responsabilidad contable se incluiría la responsabilidad civil de terceros frente a

la Administración Pública, invadiendo las competencias de otros ámbitos jurisdiccionales⁴²¹.

Esta interpretación de la extensión subjetiva de la responsabilidad contable, también se puede corroborar analizando las circunstancias modificativas de la responsabilidad contable del artículo 39 y siguientes de la LOTCu, en donde se recogen conductas típicas de quienes tienen a su cargo el manejo de caudales públicos, como son la obediencia debida (artículo 39.1); el retraso en la rendición, justificación o examen de las cuentas y en la solvencia de los reparos debidos al incumplimiento por otros de sus obligaciones debidas (artículo 39.2); y la falta de medios personales y materiales o el esfuerzo desproporcionado a exigir a los funcionarios (artículo 40)⁴²².

La Ley General Presupuestaria de 26 de noviembre de 2006 supuso una modificación del ámbito subjetivo de la responsabilidad contable. Partiendo del artículo 49.1 de la LFTCu, a la jurisdicción contable se le atribuye el conocimiento de las pretensiones que se deduzcan contra “todos cuantos tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos”, por lo que poniendo en relación este artículo con el artículo 138 de la LGP⁴²³ cabe incluir

⁴²¹ En este sentido se pronunció la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas en las Sentencias de 9 de septiembre de 1987, 10 de julio de 1987 y 28 de febrero de 2001.

⁴²² GUTIERREZ GARCÍA, M^a. C.: *La responsabilidad contable de los gestores de fondos públicos*, óp. cit., pág. 66.

⁴²³ Artículo 138 de la LGP: “Cuentadantes

1. Serán cuentadantes los titulares de las entidades y órganos sujetos a la obligación de rendir cuentas y, en todo caso:

a) Las autoridades y los funcionarios que tengan a su cargo la gestión de los ingresos y la realización de gastos, así como las demás operaciones de la Administración General del Estado.

b) Los titulares de las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social, así como los Presidentes de las Juntas Directivas de las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social, y de los órganos equivalentes de sus Entidades y Centros Mancomunados.

c) Los presidentes o directores de los organismos autónomos y de las entidades públicas empresariales y demás entidades del sector público estatal.

d) Los presidentes del consejo de administración de las sociedades mercantiles estatales.

e) Los liquidadores de las sociedades mercantiles estatales en proceso de liquidación o los órganos equivalentes que tengan atribuidas las funciones de liquidación en el caso de otras entidades.

f) Los presidentes del patronato, o quienes tengan atribuidas funciones ejecutivas en las fundaciones del sector público estatal.

2. Los cuentadantes mencionados en el apartado anterior son responsables de la información contable y les corresponde rendir, en los plazos fijados al efecto y debidamente autorizadas, las cuentas que hayan de enviarse al Tribunal de Cuentas.

dentro del ámbito subjetivo de la responsabilidad contable no solo a las autoridades y funcionarios encargados de la gestión de gastos e ingresos, a los Presidentes o Directores de Organismos Autónomos o Empresas Públicas, sino también a los particulares que administren, recauden o custodien fondos públicos y a los perceptores de subvenciones corrientes públicas.

Otro aspecto a tener en cuenta para determinar el ámbito subjetivo de la responsabilidad contable se plantea cuando en la acción que ha causado los daños a los fondos públicos han intervenido, además de personas que tienen la condición de gestores de fondos públicos, otras que no tiene esta condición⁴²⁴.

Este hecho provocó que en el ámbito de la jurisdicción contable surgiera la duda de si se le podría declarar responsable contable a personas que no tienen la condición de gestores de fondos públicos, pero que hayan sido colaboradores necesarios para causar un perjuicio en los fondos públicos. La Sentencia de la Sala de Justicia del TCu de 14 de septiembre de 2004 circunscribió el ámbito subjetivo de la responsabilidad contable a todo aquél que, por tener a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, tenga la obligación de rendir cuentas de los mismos. Por ello, para que alguien pueda ser merecedor de reproche contable debe tener condición, sea o no funcionario, de cuentadante de fondos públicos. Pero, además, serán necesarios los restantes requisitos de la responsabilidad contable, esto es: menoscabo, actitud subjetiva de dolo, culpa o negligencia graves, y violación de norma presupuestaria o contable. Por consiguiente, si un tercero ha contribuido a favorecer la producción de un descubierto pero no tiene la condición de gestor de fondos públicos no puede tener la condición de

La responsabilidad de suministrar información veraz en que se concreta la rendición de cuentas es independiente de la responsabilidad contable regulada en el título VII de esta Ley, en la que incurren quienes adoptaron las resoluciones o realizaron los actos reflejados en dichas cuentas.

3. También deberán rendir cuentas, en la forma que reglamentariamente se establezca, los particulares que, excepcionalmente, administren, recauden o custodien fondos o valores del Estado, sin perjuicio de que sean intervenidas las respectivas operaciones.”

⁴²⁴ GUTIERREZ GARCÍA, M^a. C.: *La responsabilidad contable de los gestores de fondos públicos*, óp. cit., pág. 73.

legitimado pasivo ante esta jurisdicción⁴²⁵.

En opinión de CORTELL GINER⁴²⁶, el ámbito subjetivo de la responsabilidad contable se amplía por las siguientes notas. En primer lugar, no hace falta que el gestor de los fondos públicos tenga disponibilidad directa sobre los fondos perjudicados sino que basta con tener capacidad de decisión sobre su uso. La Sentencia del TCu 22/1999, de 29 de septiembre, declara que “no sólo debe ser considerado como cuentadante la persona jurídicamente obligada a rendir formalmente una cuenta dentro de un plazo determinado, mediante una concreta forma, y ante una determinada autoridad, sino también cualquiera que realice respecto a los fondos públicos alguna de las operaciones enunciadas en el artículo 15 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, es decir, recaudar, intervenir, administrar, custodiar, manejar o utilizar bienes y derechos de titularidad pública”, por consiguiente cualquier funcionario que materialmente gestionara fondos públicos, aunque estas funciones no estuvieran incluidas en propias del puesto que ocupa, se le supone gestor a los efectos de la responsabilidad contable. Son, por tanto, las tareas efectivamente realizadas por la demandada las que le han situado en la condición de gestor imputable, y no el concreto título jurídico que pudiera haber servido de fundamento a dichas tareas.

En segundo lugar, a efectos de considerar responsable contable a un gestor, se considera indiferente que el gestor cuente con un nombramiento formal, pues basta la delegación de hecho o de derecho o la simple adjudicación de facto, salvo que no hubieran contado en ningún momento con la correspondiente autorización, mandato o delegación, aunque fuera de hecho, de la superioridad. Esta situación se ve reflejada en la Sentencia de la Sala de Justicia del TCu 5/2007, de 24 de abril en donde se considera que en el supuesto de que un funcionario adopte iniciativas en relación con el destino que debe ser dado a unos fondos públicos, en un contexto de delegación de hecho, en este supuesto la Sala considera que las acciones adoptadas por

⁴²⁵ El Tribunal Supremo ha mantenido el mismo criterio del Tribunal de Cuentas, entre otras, en las siguientes sentencias, STS de 17 de abril de 2008 y de 4 de febrero de 2009.

⁴²⁶ CORTELL GINER, R: “Supuestos de responsabilidad contable”, *Auditoría Pública*, 2010, pág. 47-60.

este funcionario eran prácticamente decisiones, ya que las firmas necesarias para materializar los pagos eran un requisito meramente formal, entre la iniciativa de disposición de fondos y la disposición de los mismos, y por consiguiente se le considera gestor de fondos públicos.

El segundo elemento que debemos analizar es el alcance del concepto de caudales públicos, ya que la acción u omisión ha de referirse solo a los caudales públicos. MENDIZABAL ALLENDE⁴²⁷ afirma que no existe en nuestro ordenamiento jurídico una definición de caudales públicos, y considera que las causas de esta ausencia podría ser la dificultad que implicaría la formulación de un concepto de caudales públicos y por el peligro que conllevaría su interpretación si la definición que se realizara no fuera muy precisa. De este modo, puntualiza la definición que se realizó en el anteproyecto de la Ley Orgánica, que posteriormente fue eliminado y que definía los caudales públicos como “todos aquellos que cualquiera que fuese su título, fundamento y procedencia hayan ingresado o debieran haber ingresado en las Cajas correspondientes de la Administraciones Públicas, así como sus bienes, valores y derechos de toda clase”.

Al no existir ninguna definición en la normativa, hay que encontrar una aproximación al concepto en la doctrina, así en primer lugar PASCUAL GARCIA⁴²⁸ considera los caudales públicos de forma amplia, estando constituidos por los recursos financieros de la Hacienda Pública, es decir, ingresos o “derechos” y gastos u “obligaciones” de contenido económico.

El concepto de caudales, ROSIÑOL I VIDAL⁴²⁹ lo delimita y considera que no puede entenderse por caudales y efectos a cualquier bien propiedad de un ente del sector público, sino que el término “hace referencia a unos tipos muy específicos de bienes como son el dinero y los títulos que lo representan,

⁴²⁷ MENDIZABAL ALLENDE, R.: “La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas”, *óp. cit.*, pág. 1307-1373.

⁴²⁸ PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen jurídico del gasto público. Presupuestación, ejecución y control*, *óp. cit.*, pág. 669-672.

⁴²⁹ ROSIÑOL I VIDAL, C.: *La responsabilidad contable y la gestión de los recursos públicos*, *óp. cit.*, pág. 47

así como los documentos de crédito, quedando excluido cualquier otro tipo de bien”.

Aunque la jurisprudencia contable, en general, comparte la definición anterior, CORTELL GINER⁴³⁰ plantea una crítica a la misma al considerar que el artículo 15.1 de la LOTCu se refiere también a los bienes, además de a los caudales y efectos públicos, a efectos de delimitar el contenido de la jurisdicción contable. Por consiguiente, debería ampliarse la definición de caudales públicos incluyendo los bienes de los que fuera titular una administración pública.

La STCu 21/1999, de 26 de noviembre de 1999, plantea un concepto de caudales públicos en la que se incluyen “derechos de cobro” de la Administración. Al estudiar las consecuencias para la Hacienda de un municipio de la prescripción de valores puestos al cobro y no recaudados, la Sala considera que existe responsabilidad contable por no haber expedido en su momento los correspondientes títulos ejecutivos. Lo que implica que considera que se ha producido un daño a los caudales municipales, los cuales consistían en un derecho de cobro.

Con referencia a la naturaleza de los fondos manejados por las sociedades mercantiles públicas, CORTELL GINER⁴³¹ considera que “tienen naturaleza pública ya que los mismos forman parte del patrimonio de una entidad pública o de un ente con personificación pública, con independencia de que se rijan por normas de derecho público o privado”.

La doctrina del TCu queda reflejada en la STCu 12/1999, de 29 de septiembre de 1999 donde, se dice que “el artículo 4 de la Ley Orgánica del TCu considera que las sociedades estatales forman parte del sector público, ámbito subjetivo de fiscalización por dicho Tribunal y de posible enjuiciamiento contable. Sin que obste a la consideración de públicos de los caudales

⁴³⁰ CORTELL GINER, R: “Supuestos de responsabilidad contable”, op.cit., pág. 47-60.

⁴³¹ Ídem.

pertenecientes al referido Instituto ni el hecho de que sus actividades se ajusten en parte al derecho privado, pues ello no modifica la naturaleza jurídica del ente considerado, ni el que sus presupuestos contengan previsiones de gastos, y no limitaciones, pues ello es una cuestión de disciplina presupuestaria que tampoco puede afectar a dicha naturaleza”.

En el caso de que la participación de una Administración pública no sea la totalidad del capital social, no existen pronunciamientos jurisprudenciales claros. En estos casos debería tenerse en cuenta un conjunto de factores, como son la composición del capital social, la finalidad pública o privada del objeto social, el régimen presupuestario y contable al que se somete, la finalidad o no de lucro.

El concepto de caudales y efectos públicos también engloba las subvenciones públicas, así el artículo 49.1 de la LFTCu incluye entre los supuestos de responsabilidad contable la que se puede deducir en relación con “las personas o Entidades receptoras de subvenciones, créditos, avales o ayudas procedentes del sector público”. Es necesario acotar el concepto de subvenciones públicas, ya que en un sentido amplio se considera subvención a todo beneficio económico obtenido por aplicación de un precepto legal, incluyéndose en este concepto no solo las entregas de dinero, sino también las concesiones de créditos oficiales o de beneficios fiscales⁴³². Frente a esta concepción, una parte de la doctrina considera que las subvenciones quedan reducidas a las entregas de dinero a fondo perdido, que deben ser aplicadas a una determinada finalidad, es decir, una subvención es un acto de disposición de fondos públicos a título gratuito, concedidos por una Administración Pública, y que se entregan con un fin comprendido en el ámbito de las competencias de esa Administración⁴³³. Esta concepción de subvención es la que se refleja en el artículo 2 de la Ley General de Subvenciones⁴³⁴, pese a las críticas de DIAZ

⁴³² DIAZ LEMA, J. M.: “Concepto de subvención y ámbito de aplicación de la Ley 38/2003, de 17 de diciembre”, *Justicia Administrativa*, 2005, nº 127, pág. 8.

⁴³³ PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen Jurídico de las subvenciones públicas*, Boletín Oficial del Estado, 1999, pág. 36 y ss.

⁴³⁴ Artículo 2 Concepto de subvención

LEMA que considera que la LGS se aparta radicalmente de la noción de subvención que se había plasmado en los artículos 81 y 82 de la LGP, que le habían dado un carácter más amplio al concepto de subvención pública.

Considerando el concepto restrictivo de subvención, surge el problema de si se pueden exigir responsabilidades contables a los perceptores de subvenciones. Y de forma más concreta, si los fondos entregados a sujetos privados tienen la consideración de fondos públicos. En este aspecto también existe una controversia doctrinal, así algunos autores han sostenido que hasta que no se haya justificado la correcta aplicación de los fondos entregados a los fines públicos para los que se concedieron, las subvenciones siguen siendo fondos públicos⁴³⁵, en este caso no surge ningún problema para exigir responsabilidades contables a los perceptores de subvenciones públicas.

Otros autores consideran que una vez que un particular tiene la disposición de los fondos subvencionados, estos ya no tienen la consideración de fondos públicos⁴³⁶. Esta posición se comparte en el Auto de la Sala de Apelación de 24 de julio de 1992 que considera que los fondos entregados en concepto de subvención han dejado de pertenecer al patrimonio público, y por consiguiente no son caudales o efectos públicos.

Sin embargo, el TCu no entra en estas posiciones diferenciadas a la hora de considerar si las subvenciones públicas son fondos públicos o no, así en su Sentencia de la Sala de Apelación 25 de 1992, de 29 de octubre, fundamenta su competencia para conocer de las responsabilidades contables de los perceptores de subvenciones y ayudas públicas a partir de las

1. Se entiende por subvención, a los efectos de esta ley, toda disposición dineraria realizada por cualesquiera de los sujetos contemplados en el artículo 3 de esta ley, 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.

⁴³⁵ SESMA SANCHEZ, B.: *Las subvenciones públicas*, Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 331.

⁴³⁶ FERNÁNDEZ FARRERES, G.: *La subvención: concepto y régimen jurídico*, IEF, 1983, pág. 762.

competencias fiscalizadoras sobre estas subvenciones que le otorga el artículo 4.2 LOTCu y el artículo 31.1 LFTCu y, por consiguiente, “es indudable que la fiscalización afecta directamente a los perceptores de la subvención o ayuda y es indudable también que si existe potestad fiscalizadora por parte del TCU ha de existir también la función jurisdiccional porque el juego de la doble competencia del Tribunal está en la esencia institucional del mismo”.

La doctrina científica⁴³⁷ considera que la competencia para enjuiciar las subvenciones por el TCU no deriva de que éstas estén sujetas a la fiscalización por el Tribunal, ya que el hecho que determinados gastos estén sujetos a fiscalización no condiciona que de los mismos puedan derivarse responsabilidades contables en el ejercicio de la función jurisdiccional, puesto que ambas funciones son independientes, en su concepto, ámbito y elementos. Los perceptores de subvenciones y ayudas pueden incurrir en un supuesto de responsabilidad contable, no porque manejen caudales públicos, ya que desde el momento en que tienen la disposición de estos fondos, estos pierden el carácter de públicos, por lo que no les resulta de aplicación el régimen presupuestario y de contabilidad pública. Sino que consideran que a partir de la dición literal del artículo 49.1 LFTCu la exigencia de responsabilidad contable se entiende solamente cuando nos referimos a su justificación.

En consecuencia, existen dos supuestos de responsabilidad contable diferenciados, la que puede exigirse por el manejo de los caudales y efectos públicos y se extiende al cumplimiento de los límites presupuestarios y la llevanza de la contabilidad. Y la que se puede exigir a los perceptores de subvenciones y ayudas públicas derivada de la falta de justificación de los importes percibidos a la finalidad que se les asignó.

3.3.2. Que se trate de acciones u omisiones contrarias a las leyes que

⁴³⁷ En este sentido comparten opinión ROSIÑOL I VIDAL, C.: *La responsabilidad contable y la gestión de los recursos públicos*, óp. cit., pág. 48 y ss.; y CASANA MERINO, F.: *La responsabilidad contable: naturaleza jurídica y elementos que la integran*, óp. cit., pág. 100 y ss. Con referencia a que el supuesto de responsabilidad contable se deriva de la falta de justificación VACA GARCÍA-ALOS, L.: *La responsabilidad contable de los gestores públicos y de los perceptores de subvenciones en la jurisprudencia*, óp. cit., pág. 36.

provoquen un menoscabo que sea efectivo e individualizable respecto a unos caudales o efectos públicos, y que sea cuantificable.

Para la existencia de responsabilidad contable, es necesario que se haya producido un daño o menoscabo en los caudales públicos, ya que como se ha expuesto, la jurisdicción contable tiene una finalidad reparadora de los intereses de la Administración, por lo tanto, la condición necesaria es la existencia de un perjuicio en los caudales públicos.

El artículo 38.1 LOTCu⁴³⁸ establece con rotundidad la imposibilidad de apreciar responsabilidades contables si no se detecta un menoscabo, ampliando y completándolo el artículo 59.1 de la LFTCu, el cual establece que “las partes legitimadas activamente podrán pretender ante la jurisdicción contable el reintegro de los daños y el abono de los perjuicios originados a los caudales o efectos públicos y, en ambos casos, con los intereses legales desde el día en que se entienda producido el alcance o irrogados los perjuicios. Los daños determinantes de la responsabilidad deberán ser efectivos, evaluables económicamente e individualizados en relación a determinados caudales o efectos”.

Podría surgir un problema al realizar una interpretación restrictiva de ambos preceptos, si se considera que solo podría apreciarse responsabilidades contables si los daños y perjuicios en los caudales públicos se interpretan en un sentido estricto. Sin embargo, tanto la doctrina científica⁴³⁹, como la jurisprudencia⁴⁴⁰ han interpretado la expresión caudales y efectos públicos en sentido amplio, como el conjunto de bienes y derechos cuya titularidad reside en el Sector Público.

En este sentido se pronuncia la Sentencia del TCu 19/2010, de 17 de

⁴³⁸ Artículo 38.1 LOTCu: “El que por acción u omisión contraria a la Ley origine el menoscabo de los caudales o efectos públicos quedará obligado a la indemnización de los daños y perjuicios causados”.

⁴³⁹ CUBILLO RODRÍGUEZ, C.: *La jurisdicción del Tribunal de Cuentas*, óp. cit. pág. 145.

⁴⁴⁰ En este sentido la Sala de Justicia del TC en Sentencia de 21 de octubre de 1994, admitió que existían responsabilidades contable contra las personas encargadas del mantenimiento y custodia de un silo de titularidad pública, por la mermas de grano producidas como consecuencia de una avería.

mayo, al señalar que “si no existe un daño efectivo, evaluable económicamente e individualizado en relación a bienes y derechos determinados de titularidad pública, no puede existir responsabilidad contable y, puesto que su contenido es el de una responsabilidad patrimonial o reparadora, entendida como subespecie de la responsabilidad civil, no tiene carácter de responsabilidad sancionadora ni tampoco tiene por objeto la censura de la gestión; por eso, no es suficiente acreditar que se han cometido, como en el presente caso, errores o irregularidades en la gestión de los fondos públicos, sino que se debe probar que, como consecuencia de esas irregularidades, se ha producido un menoscabo”. La Sentencia nº 13 de la Sala de Justicia de 11 de abril de 2013 añade que “en el ámbito de esta jurisdicción contable lo más relevante es que se haya producido un daño en relación a determinados caudales públicos y que, además ese daño sea efectivo y evaluable económicamente, circunstancia que no aprecia esta Sala que se haya producido en el supuesto que nos ocupa, coincidiendo con el criterio mantenido por el órgano a quo en la Sentencia apelada.”

Por consiguiente, queda claro que los daños deben ser reales y efectivos, y además deben estar individualizados y ser evaluables económicamente, y por lo tanto no pueden incluirse los daños morales y los eventuales o posibles.

La responsabilidad contable es una responsabilidad por daños, y por lo tanto, aun siendo imprescindible por parte del gestor, el incumplimiento de sus obligaciones. La responsabilidad contable solo nace si se prueba que se ha producido un perjuicio real, ya que sería inconcebible que naciera un deber de resarcimiento sin haberse producido y acreditado el daño⁴⁴¹. En este sentido la Sentencia de la Sala de Justicia 21/2005, de 14 de noviembre analizó el pago de horas extras contraviniendo la legalidad vigente, pero al no apreciar la existencia de daño para los fondos públicos, ya que existía contraprestación real, no consideró la existencia de responsabilidad contable. O el Auto de la

⁴⁴¹ GUTIERREZ GARCÍA, M^a. C.: *La responsabilidad contable de los gestores de fondos públicos*, óp. cit., pág. 90.

SJTCu 44/2007, de 20 de julio por el que no se presume la existencia de responsabilidad contable, aunque no existiera título jurídico en la relación de servicios entre una Administración y un particular, lo cual podría constituir una irregularidad administrativa, pero si los pagos realizados correspondían a servicios necesarios y efectivamente prestados no hay alcance.

Pero el hecho de haberse probado que unos servicios se han prestado no implica que no puedan existir perjuicios a los fondos públicos⁴⁴², ya que si dichos servicios no son necesarios o no se ha justificado razonadamente que deben prestarse, originan un daño a los fondos públicos cuando se retribuyen. Así, aunque por el principio del enriquecimiento injusto por parte de la Administración deba procederse a pagar al tercero que prestó el servicio, ello no quiere decir que la Administración deba soportar ese gasto, el cual debe ser repercutido e imputado al responsable contable. Este hecho se reflejó en la Sentencia del TCu 2/2007, de 14 de marzo.

En último lugar, para la reparación del daño causado debe exigirse no solo la restitución de los fondos públicos dañados, sino también los costes producidos por no haber dispuesto de los saldos deudores injustificados hasta el reintegro de su importe.

A este respecto la normativa hace referencia a la obligación de indemnizar los daños y los perjuicios, así el artículo 38,1 LOTCu, el 59.1 LFTCu, el 17 y 181.2 LGP consideran que existe una obligación de reparar los daños causados que se concretan en el deber de restituir el importe en que se cifra la responsabilidad contable, y la pérdida en que ha incurrido el acreedor, o lucro cesante.

3.3.3. Que dicha acción u omisión se desprenda de las cuentas que deban rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen caudales o efectos públicos.

⁴⁴² CORTELL GINER, R: “Supuestos de responsabilidad contable”, óp. cit., pág. 47-60.

Del ámbito de actuación de la jurisdicción contable descrita en el artículo 15 LOTCu se desprende que la acción u omisión de la que se puede desprender la responsabilidad contable debe deducirse de la cuentas que deban rendir quienes tienen a su cargo el manejo de los caudales y fondos públicos.

La responsabilidad contable ha de nacer siempre de la relación existente entre una Administración y los obligados a rendirle cuentas, no es suficiente con que se produzca un daño en los caudales públicos, sino que éste debe desprenderse de las cuentas que el gestor está obligado a rendir. Pero el concepto de cuentandante no coincide plenamente con la descripción que realiza el artículo 138 de la LGP, siendo en el ámbito de la responsabilidad contable más amplio.

En este sentido, la Sentencia de la Sala de Justicia del TCu 10/2007, de 18 de julio, recoge la diferencia entre cuentandante como titular de una entidad pública que ha de rendir cuentas anuales, de conformidad con lo preceptuado en el 138.1 y 139 de la LGP y otra cosa es el de cuentandante en sentido amplio que se corresponde con todos aquellos que deben rendir cuentas de su gestión económico-financiera, así “la responsabilidad contable surge, en su caso, en el contexto de la encomienda a ciertas personas de la gestión de fondos públicos teniendo aquélla dos actos o momentos de vital trascendencia, a saber, el cargo o entrega de fondos, y la data, descargo o justificación del destino dado a los caudales recibidos. El que recibe fondos debe justificar la inversión de los mismos, respondiendo de ellos en tanto no se produzca la data, bien sea bajo la forma de justificantes adecuados de su inversión, o bien sea bajo la forma de reintegro de las cantidades no invertidas o entrega de las cantidades recibidas en interés de un tercero. Acreditado un cargo y constatada la falta de justificantes o de dinerario, según los casos, aparece un descubierto en las cuentas, lo que denominamos un alcance de fondos”.

A partir de este pronunciamiento jurisprudencial se postula que la responsabilidad contable se deducirá de las cuentas, entendidas en un sentido

amplio. Pero surge el problema de determinar si la responsabilidad contable únicamente puede alcanzar a los cuentandantes, o sea a las personas a las que se les ha encomendado la gestión de los caudales públicos, o a todos aquellos que participan en la gestión económico-financiera pública.

La jurisprudencia considera que pueden derivarse responsabilidades contables no solamente contra quien tiene la obligación de rendir las cuentas en sentido amplio, sino también de todo aquel que colabore en la gestión económico-financiera pública, así, la Sentencia de la Sala de Justicia 4/2006, de 29 de marzo considera que “debe propugnarse un concepto amplio de cuentadante, esto es, ha de sustantivarse como tal no solo al que formalmente elabora y rinde una cuenta acreditativa de los caudales recibidos o cargados y justificativa de la inversión dada a los mismos, o data de valores, sino que puede predicarse la condición de cuentadante respecto de cualquier persona que interviene en el proceso de la gestión o administración de fondos públicos, esto es, que de alguna manera se sitúa como un eslabón más en la cadena del ingreso o del gasto público, tomando decisiones en relación con la actividad económico-financiera del sector público y debiendo dar cuenta de su labor. La posible exigencia de responsabilidades contables no solo es predicable respecto de quienes reciben materialmente fondos públicos o quedan encargados de su custodia, o de quienes disponen de ellos para satisfacer necesidades públicas o cumplir objetivos de interés general, sino también respecto de quienes participan de modo relevante en la gestión económica-financiera pública, y en concreto en la gestión del dinero público o de los efectos públicos desde que aquél o éstos ingresan en el patrimonio del ente gestor hasta que, finalmente, se consume el proceso por cumplimiento de la finalidad a la que el dinero o los efectos se encontraban destinados”.

Por consiguiente, las cuentas como cauce de exteriorización de la existencia de responsabilidad contable, deben entenderse como un instrumento de naturaleza contable que ha de ser rendida de manera obligatoria por aquellos que tienen a su cargo el manejo de caudales y fondos

públicos, aunque no ostentaran la condición de cuentandantes del TCu⁴⁴³.

En último lugar, no puede confundirse la aprobación de las cuentas con la aprobación de la gestión, ya que la aprobación de las cuentas por el órgano competente para su aprobación, no implica que la gestión realizada por quien maneja los fondos públicos también haya sido objeto de aprobación, así la Sentencia del TCu 13/2007, de 23 de julio, afirma que “la doctrina de esta sala establece al respecto que: ha de distinguirse entre la aprobación de la cuenta y la aprobación de la gestión, y entre la corrección contable de la cuenta y la adecuación a Derecho de los actos reflejados en la misma. Nada impide que una cuenta perfectamente elaborada incluya el reflejo de actuaciones contrarias a la ley o a la diligencia exigible al gestor susceptibles de fundamentar reclamaciones de responsabilidad. De otro lado, la aprobación de la cuenta no puede neutralizar la exigencia de las responsabilidades que pudieran derivarse de la gestión a la que la misma se refiere cuando a posteriori se acredite la falsedad formal de tal o cual documento contable, o su posible falsedad material en cuanto pudiera reflejar un hecho inexistente o una realidad distorsionada. (Sentencia de 14 de mayo de 2003)”.

3.3.4. Que se trate de infracciones de obligaciones previstas en la normativa presupuestaria y contable.

La normativa del TCu exige que para que una acción u omisión pueda ser constitutiva de responsabilidad debe ser contraria a la ley (artículo 38.1 LOTCu), matizando en la Ley de Funcionamiento que las normativas infringidas deben ser las leyes reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad (artículo 49.1 LFTCu). El concepto de leyes se ha interpretado por la doctrina de una forma amplia, ya que el término leyes puede incluir no solo a las leyes en sentido formal sino también a los reglamentos, hecho este que tiene gran importancia en esta materia al tener en cuenta la gran importancia que tienen

⁴⁴³ GUTIERREZ GARCÍA, M^a. C.: *La responsabilidad contable de los gestores de fondos públicos*, óp. cit., pág. 97.

las normas reglamentarias en los desarrollos normativos de contabilidad⁴⁴⁴.

La interpretación en sentido amplio también se basó al vincular a los artículos mencionados con el artículo 42 LOTCu, en donde se regulaban las responsabilidades subsidiarias, en que podían incurrir aquellos que incumplieran obligaciones atribuidas por leyes y reglamentos. Por el contrario, el artículo 42 al regular a los responsables directos no hacía ninguna referencia a las normas reglamentarias.

Dado este diferente tratamiento se ha planteado que existan dos supuestos que configuren las infracciones contables⁴⁴⁵. Por un lado que los artículos 38 LOTCu y 49 LFTCU exigen siempre infracción de ley para la determinación de una responsabilidad directa. No obstante, cuando se impute una responsabilidad de carácter subsidiario se habrán de tener en cuenta los reglamentos⁴⁴⁶, mientras que si la imputación es directa, solo se tienen en cuenta las leyes en sentido formal⁴⁴⁷.

El segundo supuesto considera que los artículos 38 LOTCu y 49 LFTCU utilizan el término “leyes” en la configuración de la responsabilidad contable en un sentido amplio, de forma que se incluyen leyes y reglamentos, por consiguiente, se pueden imputar responsabilidades contables directas tanto por el incumplimiento de leyes como de reglamentos que regulen las materias presupuestarias y contables.

⁴⁴⁴ ROSIÑOL I VIDAL, C.: *La responsabilidad contable y la gestión de los recursos públicos*, óp. cit., pág. 42.

⁴⁴⁵ ROSIÑOL I VIDAL, C.: *La responsabilidad contable y la gestión de los recursos públicos*, óp. cit., pág. 43.

⁴⁴⁶ GALAN SANCHEZ, R. M.: *El enjuiciamiento contable. El control de la gestión de los fondos públicos por el Tribunal de Cuentas*, Instituto de Estudios Fiscales, 2001, pág. 83.

⁴⁴⁷ Este planteamiento fue criticado por ROSIÑOL I VIDAL, C.: *La responsabilidad contable y la gestión de los recursos públicos*, al considerar que puede llevar a resultados contrarios a la equidad, ya que teniendo en cuenta que el artículo 49 de la LFTCu impide la existencia de responsabilidades subsidiarias autónomas. Para declarar responsables subsidiarios es necesario que se haya declarado previamente responsabilidades contables directas. Como las responsabilidades subsidiarias implica una falta de diligencia, la atribución de responsabilidades subsidiarias dependería de si el responsable directo incumple una norma de rango legal o reglamentario, lo cual determina la existencia o no de responsabilidad. Por consiguiente, ante una misma acción negligente, solo podrá existir responsabilidad dependiendo de qué tipo de norma incumpla otra tercera persona.

Sin embargo, los pronunciamientos del TCu no han sido unánimes al considerar que el término “leyes” debe interpretarse de una forma amplia o restrictiva. Así, la Sentencia de la Sala de Apelación del TCu 5/1987, de 22 de julio trató de forma separada las responsabilidades directas y subsidiarias, exigiendo a las primeras infracción de ley, y mencionando en las segundas a los reglamentos como norma cuya infracción es susceptible de originar menoscabos. En una línea similar, la STCu 10/1999, de 30 de julio, o la STCu 8/2000, de 3 de julio, señalan que la responsabilidad contable exige una infracción del ordenamiento jurídico presupuestario y contable, haciendo referencia exclusivamente a normas de carácter legal. Aunque en ninguna de ella se afirma que para que exista responsabilidad contable debe de infringirse una norma con rango de ley, o que no sea suficiente el incumplimiento de una norma reglamentaria.

La mayoría de las resoluciones del TCu reconocen la existencia de responsabilidades por la vulneración conjunta de normas de rango legal o reglamentario, o incluso en algunos casos se reconoce la posibilidad de existencia de responsabilidades por vulneración de una norma de carácter reglamentario, así la STCu 12/1999, de 29 de septiembre en donde se reconoce que “en dicho contexto cabe concluir que en los hechos aquí enjuiciados se produjo una infracción del ordenamiento jurídico en materia de actividad económica y financiera, pues efectivamente se inobservó el mencionado Decreto de 4 de marzo de 1988”.

En opinión de CASANA MERINO⁴⁴⁸, para que existan responsabilidades contables la acción ha de ser contraria a la ley en sentido formal. Entiende que la antijuridicidad en la infracción contable está sujeta a una reserva de ley relativa, por lo tanto la acción u omisión habrá de ser contraria a la conducta exigible de acuerdo con una ley (fundamentalmente la LGP y las Leyes de Hacienda de las Comunidades Autónomas), aunque el desarrollo concreto se haga en normas reglamentarias. Por lo tanto las normas con carácter legal fijan

⁴⁴⁸ CASANA MERINO, F.: *La responsabilidad contable: naturaleza jurídica y elementos que la integran*, óp. cit., pág. 1054-105.

los principios generales a que debe atenerse la gestión económico-financiera pública, y aunque la conducta antijurídica se derive de una norma de carácter reglamentario, esta reserva de ley relativa produce que este reglamento siempre esté cubierto por una ley en sentido formal.

CORTELL GINER⁴⁴⁹ considera que este requisito plantea una problemática muy rica, que hasta la fecha ha sido poco tratada por el TCu, ya que amplía las fórmulas por las que se podría vulnerar la normativa contable y presupuestaria, así:

El primer supuesto que plantea, es que uno o varios gestores de caudales públicos realicen una actuación que vulnere las normas contables y presupuestarias directamente, es decir, sin que existan actos administrativos previos. Dentro de este supuesto plantea los pagos duplicados o las prescripciones de derechos como causas que puedan generar responsabilidades contables.

El segundo supuesto que plantea, es que se produzca una vulneración directa de normas no contables ni presupuestarias por el gestor de caudales públicos, y que este incumplimiento determine la existencia de una responsabilidad contable. Plantea para este caso el supuesto de unos pagos realizados, considerando por el ordenador de pagos actúa de forma culposa al conocer la incompatibilidad del perceptor (Sentencia del TCu de 1 de octubre de 1992).

En el tercer supuesto que plantea, existe un acto administrativo realizado fuera del ámbito de la gestión de los caudales públicos, que vulnera normas no contables ni presupuestarias, que da ocasión a que los gestores de caudales públicos realicen actos legalmente improcedentes.

El cuarto supuesto supone que existe una norma jurídica de rango reglamentario que es ilegal y da ocasión a que se produzcan actos por los

⁴⁴⁹ CORTELL GINER, R: “Supuestos de responsabilidad contable”, óp. cit., pág. 47-60.

gestores de caudales públicos jurídicamente improcedentes.

Pese a que el planteamiento realizado pone de manifiesto diversas cuestiones controvertidas, adoptando la teoría de reserva de ley relativa, en todos estos supuestos siempre se produce un hecho de autorización y disposición de fondos públicos, que si está amparado por la normativa presupuestaria o contable.

3.3.5. Que la acción u omisión antijurídica sea culpable, es decir, que debe haber sido realizada con dolo, culpa o negligencia grave.

Se trata de un requisito que no estaba expresamente contemplado en el artículo 38.1 LOTCu, y sin embargo claramente exigido en el artículo 49 LFTCu.

Tras la LFTCu no hay ninguna duda de que la responsabilidad contable no es una responsabilidad objetiva derivada de un daño producido en los caudales públicos como consecuencia de una infracción de una norma presupuestaria o contable, sino que el legislador ha exigido que el gestor de los fondos públicos haya actuado con dolo, culpa o negligencia, configurando por tanto la responsabilidad contable como una responsabilidad subjetiva.

La Sala de Justicia del TCu, en su Sentencia de 25 de junio de 1992, consideró “que la responsabilidad contable está incluida, sin lugar a dudas, en el género de la responsabilidad por culpa”. Esta afirmación la justificó con base en las siguientes razones. En primer lugar, era una exigencia que ya estaba incluida en el artículo 140 de la LGP⁴⁵⁰, por consiguiente, no tenía sentido que este requisito se exigiera para declarar responsabilidades contables en vía administrativa y, en cambio, no resultara preceptivo para declararlas en vía

⁴⁵⁰ Artículo 140 del derogado Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria:

“Las autoridades y funcionarios de cualquier orden que por dolo, culpa o negligencia graves adopten resoluciones o realicen actos con infracción de las disposiciones de esta Ley estarán obligados a indemnizar a la Hacienda Pública los daños y perjuicios que sean consecuencia de aquéllos, con independencia de la responsabilidad penal o disciplinaria que les pueda corresponder.”

judicial. También considero que en las causas de exención y atenuación de responsabilidades están fundamentadas en circunstancias que inciden precisamente en la intencionalidad del agente.

Por consiguiente, nos encontramos ante responsabilidad fundamentada en la culpa del sujeto. Pero este elemento subjetivo puede darse porque la conducta del sujeto fuera dolosa, o bien negligente y culposa, y dentro de estas últimas podría diferenciarse entre grave y leve.

Por dolo debemos entender la voluntad intencional de un sujeto de producir un menoscabo en los fondos públicos, la responsabilidad es exigible tanto a los supuestos de dolo directo, cuando un gestor de fondos públicos actúa siendo consciente que su comportamiento va a provocar un descubierta de los caudales públicos; como el dolo eventual, cuando el daño se presenta como de probable producción.

En cuanto a la culpa o negligencia, ésta debe ser grave e implica no haber empleado la diligencia o el deber mínimo de cuidado exigible a cualquier persona que maneje fondos públicos.

Resulta clarificadora la Sentencia de la Sala de Justicia del TCU 13/1993, de 26 de marzo, en la que se diferencia el dolo de la culpa o negligencia grave⁴⁵¹, afirmando que “resulta, pues, necesario para que una acción u omisión antijurídica y productora de un daño a los caudales o efectos públicos sea contable y genere una responsabilidad que pueda ser así calificada, que el agente haya actuado consciente de que su comportamiento provocaba o podía provocar un perjuicio a los fondos públicos tenidos bajo su cargo y manejo, sin adoptar las medidas necesarias para evitarlo, queriendo por ese solo hecho los menoscabos ocasionados -estamos ante el dolo- o, al menos, que en su actuación no haya desplegado la debida diligencia -la culpa

⁴⁵¹ En este sentido la Sentencia 11/2006 también realiza un interesante análisis del elemento de la culpa o negligencia grave que debe concurrir para que pueda imputarse responsabilidad contable en cuanto ésta precisa el incumplimiento culpable de las obligaciones que nacen de la relación jurídica de gestión de fondos públicos que implica la gestión de fondos ajenos y por tanto, debe exigirse al gestor una especial diligencia en el cumplimiento de las obligaciones de custodia, justificación y rendición de cuentas.

o negligencia-, entendiendo que ésta obliga a tomar las medidas correspondientes para evitar el resultado dañoso, previo un juicio de previsibilidad del mismo, de forma que es negligente quien no prevé debiendo hacerlo, lo que le lleva a no evitar, o previendo no ha tomado las medidas necesarias y adecuadas para evitar el evento, pero sin que en ningún caso se vislumbre una voluntad dirigida a producirlo o a quererlo, pues entraríamos en la zona del dolo”.

El problema que surge es qué criterios se pueden utilizar para diferenciar cual es el grado de diligencia que se debe utilizar en la gestión de los fondos públicos para poder calificar como grave o leve el incumplimiento de la misma. La Sala de Justicia en la Sentencia 4/2006 nos define lo que se puede considerar la culpa o negligencia leves como aquella que es predicable de quien omite las cautelas que, no siendo exigibles, adoptaría una persona muy reflexiva o extremadamente cauta. En este sentido, la Sentencia de la Sala de Apelación 13/1993, se 26 de marzo niega que existiera responsabilidad en la conducta de un empleado que al producirse una llamada telefónica tuvo que abandonar su puesto, adoptando la precaución (que resultó insuficiente) de situar el dinero “debajo del mostrador y fuera del alcance de manos extrañas”.

3.3.6. Que exista una relación de causalidad entre la acción y omisión y el daño producido.

El último elemento que debe intervenir para poder declarar una responsabilidad contable, es la existencia de un nexo causal entre el daño efectivamente producido y la acción u omisión, de forma que la acción u omisión sea adecuada para producir el resultado cuando una persona normal en la misma situación que el encausado hubiera podido prever que el resultado negativo se produciría. Así, la Sentencia 4/2006, de 29 de marzo, estima que es preciso determinar si la concurrencia del daño era de esperar en la esfera normal de los acontecimientos, o si, por el contrario, queda fuera de ese posible cálculo.

Pero en muchas ocasiones no existe solo una causa que provoque la existencia de una responsabilidad, sino que se dan un encadenamiento de acontecimientos que dan lugar al daño indemnizable, la misma Sentencia 16/1999 se remite a la STS de 23 de septiembre de 1988 que afirma que “en ese necesario encadenamiento de presupuestos básicos para que el resultado resarcible se produzca, se hace precisa una conducta de la suficiente importancia para que pueda considerarse como desencadenante del mismo, dando lugar con ello a lo que por la doctrina científica civilista se viene denominando “causa eficiente”, no siendo por tanto preciso, a tales efectos, que el daño originado sea consecuencia directa de dicha causa, siendo suficiente con que la misma fuera necesaria para la producción del evento cuyo resarcimiento se pretende”. Por lo tanto, causa eficiente, es aquella que aun concurriendo con otras, permite que se dé el supuesto de hecho por el cual se producirá un perjuicio de los fondos públicos. Por consiguiente, debe valorarse en el proceso el conjunto de causas concurrentes y determinar cuáles provocaron el resultado.

Sin embargo, también se producen supuestos en que la relación de causalidad queda interrumpida, no pudiendo haber en estos casos pronunciamientos sobre responsabilidad contable, al no encontrarse uno de los elementos de la misma. Lo que interrumpe el nexo causal es que el daño no sea consecuencia de la conducta del sujeto, sino de la intervención culpable de un tercero, así la STCu 14/1996 dice que “la relación causal entre la conducta del sujeto y el resultado debe ser adecuada, directa, completa e inmediata y no meramente accesoria, secundaria o de grado menor”.

Entre las circunstancias que se han alegado para entender interrumpido el nexo causal, podemos citar el robo, las deficiencias organizativas o el incumplimiento por otros de sus obligaciones específicas.

En lo relativo a los robos, el Auto de la Sala de Justicia de 30 de junio de 1992 considera que el robo “implica una fuerza mayor de tal trascendencia que interrumpe cualquier nexo de causalidad”, sin embargo, en otros supuestos,

como en la Sentencia 10/2002, de 18 de diciembre, considera que no se produce a interrupción de nexo de causalidad, ya que el robo se produjo por la falta de diligencia del gestor de los fondos públicos.

Con referencia a la falta de medidas de seguridad, la STCu 13/2003, de 8 de octubre, ante la desaparición de unos fondos de una caja fuerte, a la que tenían acceso diversos funcionarios y que no disponía de ninguna combinación, afirma que “estas deficiencias en las medidas de seguridad, imputables a la Entidad, rompen el nexo causal, sin que pueda realmente determinarse cuando desaparecieron los fondos depositados, desaparición cuya imputabilidad a los funcionarios no resulta posible”.

En último lugar, la alegación de exención de responsabilidad fundamentándose en que el daño se produjo porque otros incumplieron sus obligaciones, la doctrina de la Sala de Justicia⁴⁵² es unánime al considerar que el incumplimiento por parte de otros de las obligaciones que tiene atribuidas nunca puede constituir causa para que uno deje de atender las propias.

⁴⁵² Sentencia del TCu 31/2009, de 15 de diciembre; Sentencia 12/06 y 8/08.

3.4. Supuestos de responsabilidad contable

La LOTCu prevé la existencia de dos procedimientos jurisdiccionales para la exigencia de responsabilidades contables: el procedimiento de reintegro por alcance y el de juicio de cuentas. La existencia de estos procedimientos se basa en los artículos 2.b), 15, 24, 25 y 26 LOTCu, pero no se regula en ninguno de ellos el objeto de estos procedimientos ni la tramitación que se debiera seguir, haciendo una remisión a la Ley de funcionamiento para determinar estos asuntos. Es en la Ley de Funcionamiento en donde se definen como subgrupos de la responsabilidad contable, los casos de alcance, los de malversación, y un tercer grupo compuesto por los otros supuestos diferentes a estos dos casos. Y también determina los procedimientos y cuál debe ser su tramitación, el procedimiento de reintegro por alcance y el de juicio de cuentas. Ambos procedimientos tienen la misma finalidad, la del reintegro de los fondos sustraídos a la administración, de forma antijurídica por aquellas personas que estaban encargadas de su manejo y el criterio utilizado para diferenciar ambos procedimientos es que el procedimiento de reintegro tiene por objeto la exigencia de responsabilidades contables por hechos constitutivos de alcance o malversación de fondos públicos y el de juicio de cuentas la exigencia de responsabilidades contables por hechos diferentes a los de alcance.

3.4.1. Alcances

De los términos que se emplean para referirse a infracciones contables y sus responsabilidades, el alcance es de los más antiguos⁴⁵³. Se ha definido el alcance como cualquier irregularidad derivada del examen de las cuentas públicas, que genere la obligación de ingresar o restituir. Este concepto amplio ha perdurado en la historia de nuestro Tribunal hasta la actual LOTCu, en donde se distingue desde un punto de vista sustantivo entre alcance y

⁴⁵³ En la primera Ordenanza de Juan II de Castilla, dada a la Contaduría Mayor de Cuentas de Valladolid el 2 de julio de 1437, se recuerda a sus Lugartenientes la obligación que tienen de exigir personalmente a los recaudadores la rendición de sus cuentas, y de los alcances que resulten a favor del Rey. FERNÁNDEZ PIRLA, J. M.: “Las Ordenanzas Contables de Juan II de Castilla”, *Servicio de Publicaciones del Tribunal de Cuentas*, Madrid, 1985, pág. 88.

malversación, y desde un punto de vista procesal entre juicio de cuentas y procedimiento de reintegro por alcance. Se limita el concepto de alcance a los supuestos de falta de justificación de la inversión de los fondos, creando la figura de malversación contable para aquellos supuestos en que la falta de justificación va acompañada de un desfaldo o apropiación indebida de fondos⁴⁵⁴.

La primera definición de alcance en la normativa del Tribunal la encontramos en la LFTCu, que recogió por primera vez legalmente el concepto de alcance como “el saldo deudor de una cuenta o, en términos generales, la ausencia de numerario o de justificación en las cuentas que deban rendir las personas que tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, ostenten o no la condición de cuentandantes ante el TCu”. Por consiguiente son requisitos necesarios para que se produzca un alcance los siguientes⁴⁵⁵:

En primer lugar, la existencia de una cuenta pública en el sentido funcional y amplio, y esta puede ser exigida por una norma, o de carácter genérico. Este requisito es exigible de conformidad al artículo 49 LFTCu a todos los supuestos de responsabilidad contable.

En segundo lugar, existe la obligación por parte de quienes gestionan los fondos públicos de justificar la inversión dada a los mismos, pudiendo resultar el alcance tanto si se ha rendido la cuenta, como si no se ha cumplido esa obligación, basta con que deban rendirla.

En último lugar, el menoscabo o perjuicio de los caudales públicos debe ser fácilmente constatable en un mero examen y comprobación de la cuentas. Excluyéndose la apropiación ilegítima de los fondos para la cual se englobará en la malversación.

⁴⁵⁴ CASANA MERINO, F.: *La responsabilidad contable: naturaleza jurídica y elementos que la integran*, óp. cit., pág. 100

⁴⁵⁵ ÁLVAREZ MARTIN, J. A.: *La responsabilidad en la gestión de los fondos públicos*, óp. cit., pág. 336.

La jurisprudencia del Tribunal ha ido delimitando las diferentes características del alcance, así como qué causas podrían causar un perjuicio. Así la Sala de Justicia del TCU, en el ASJ de 24 de febrero de 1992 considera que el alcance viene determinado por el resultado, es decir la inexistencia de justificación del destino dada a los caudales o efectos públicos o incluso, por la desaparición injustificada de los mismos, siendo, pues, indiferente la clase de cuenta o el concepto en donde aquel luzca, esto es, podrá existir en un pago en firme, o a justificar, o en una subvención, etc. En la Sentencia de 13 de febrero de 1996 se precisan como supuestos de alcance “el saldo negativo e injustificado de la cuenta que debe rendir quien tenga a su cargo los caudales o efectos públicos. No rendir cuentas debiendo hacerlo por razón de estar encargado de la custodia o manejo de caudales públicos, no justificar el saldo negativo que éstos arrojen, no efectuar ingresos a que se esté obligado por razón de percepción o tenencia de fondos públicos, sustraer o consentir que otro sustraiga, o dar ocasión a que un tercero realice la sustracción de caudales o efectos públicos que se tengan a cargo, aplicándolos a usos propios o ajenos, etc. son todos supuesto de alcance”.

También se ha consolidado una doctrina jurisprudencial contable orientada “hacia un concepto amplio del alcance de los fondos, caudales o efectos de titularidad pública, que, no sólo abarca los casos de ausencia de numerario en una cuenta o de su justificación, sino que se extiende a aquellos en que resulta imposible (...) la justificación de la inversión o destino dado a los fondos públicos, ya que no basta la justificación formal (...), sino que el destino debe ser el legalmente previsto”. Sentencia del TCU de 22 de julio de 2009.

Una vez definido el concepto y alcance a través de pronunciamientos de la Sala de Justicia del TCU, analizaremos las características que la misma Sala ha propugnado del alcance.

En primer lugar, el alcance se caracteriza por la ausencia de justificación, no por la naturaleza de la cuenta donde se produce, por ello basta con que exista una cuenta que arroje un saldo negativo injustificado, cualquiera

que sea su origen (SSJ del TCu 27/1992 de 30 de octubre). Respecto a la falta de justificación la SSJ del TCu 7/2000, de 30 de junio, considera que “el alcance no se produce solamente cuando falta dinero público por la apropiación de la persona que lo tenía a su cargo o de otras personas, sino también cuando el que maneja caudales públicos es incapaz de explicar con la mínima e imprescindible actividad probatoria la inversión o empleo dado a los mismos”.

La segunda característica la podemos derivar de la Sentencia que hemos nombrado anteriormente, y que nos lleva a que es irrelevante que la ausencia de justificación se deba, o no, a una posible apropiación de fondos por parte del cuentandante, la responsabilidad surge por la infracción de una norma, independientemente del enriquecimiento experimentado por el infractor.

En tercer lugar, el alcance tiene una evidente carga subjetiva para el obligado a rendir cuentas. Se considera alcanzado a quien tenga bajo su responsabilidad el manejo y custodia de los fondos públicos (SSJ del TCu 27/1992 de 30 de octubre), aunque esto no implica la exigibilidad de una responsabilidad contable, ya que deberán darse todas las condiciones y requisitos que establecen los artículos 38 LOTCu y 49 LFTCu. Sin embargo, en el ámbito de la responsabilidad contable funciona el principio de culpabilidad, ya que se considera que el gestor no ha aplicado correctamente los fondos recibidos hasta que no demuestre lo contrario, la doctrina del TCu considera que el gestor sigue poseyendo los fondos hasta que no se descargue de ellos teniendo que reintegrar los sobrantes o los importes no justificados (SSJ del TCu de 15 de abril de 1994). De igual forma no rendir cuentas es causa de alcance (SSJ 13 de febrero de 1996).

Por último, tenemos que referirnos a la importancia del enfoque contable, ya que el gestor recibe un cargo, unos fondos públicos para su custodia y manejo, que debe proceder a justificar a través de una data o descargo. Así, la SSJ 16/2000, de 3 de octubre, dice que “la responsabilidad contable surge, en su caso, en el contexto de la encomienda a ciertas personas

de la gestión de fondos públicos teniendo aquélla dos actos o momentos de vital trascendencia, a saber, el cargo o entrega de los fondos, y la data, descargo o justificación del destino dado a los caudales recibidos. El que recibe fondos debe justificar su inversión, respondiendo de los mismos en tanto no se produzca la data, bien sea bajo la forma de "papel", esto es, justificantes adecuados de su inversión, o bien sea bajo la forma de "dinero", es decir, reintegro de las cantidades no invertidas. Acreditado un cargo y constatada la falta de papel o de dinero, según los casos, aparece un descubierto en las cuentas, lo que denominamos un alcance de fondos". No admitiéndose por el TCu como justificación de una defectuosa justificación, la posibilidad de prácticas defectuosas o irregulares en la llevanza de la contabilidad, que implicaran la falta de documentación, o la no coincidencia entre la contabilidad y la situación patrimonial de la entidad, ya que los alcanzados están obligados al cumplimiento de las normas reguladoras de la administración de caudales públicos (SSJ de 15 de abril de 1994).

3.4.2. Malversación.

Como ya se ha expuesto previamente, antes de la entrada en vigor de la LOTCu todo perjuicio ocasionado por el manejo de los fondos y caudales públicos era considerado como alcance, fue la LOTCu la que estableció el concepto de alcance como un saldo injustificado de una cuenta y el de malversación⁴⁵⁶ en la que se produce una apropiación indebida de fondos. No obstante, pese a esta diferenciación, el procedimiento por el que se enjuician ambas infracciones contables es el de reintegro por alcances, aunque lo

⁴⁵⁶ Desde la perspectiva penal, la malversación de fondos públicos se define en los siguientes artículos:
Artículo 432: La autoridad o funcionario público que, con ánimo de lucro, sustrajere o consintiere que un tercero, con igual ánimo, sustraiga los caudales o efectos públicos que tenga a su cargo por razón de sus funciones...
Artículo 433: La autoridad o funcionario público que destinare a usos ajenos a la función pública los caudales o efectos puestos a su cargo por razón de sus funciones...
Artículo 433 bis: La autoridad o funcionario público que, de forma idónea para causar un perjuicio económico a la entidad pública de la que dependa, y fuera de los supuestos previstos en el artículo 390, falseare su contabilidad, los documentos que deban reflejar su situación económica o la información contenida en los mismos.....
Artículo 434: La autoridad o funcionario público que, con ánimo de lucro propio o ajeno y con grave perjuicio para la causa pública, diere una aplicación privada a bienes muebles o inmuebles pertenecientes a cualquier Administración o Entidad Estatal, Autonómica o Local u Organismos dependientes de alguna de ellas...

normal es que toda malversación suponga un alcance y no al revés, no siempre tiene porque ser así⁴⁵⁷.

Como ha quedado expuesto en el artículo 72.2 LFTCu, se define la malversación en el ámbito de la responsabilidad contable de la siguiente forma:

“A los mismos efectos, se considerará malversación de caudales o efectos públicos su sustracción, o el consentimiento para que ésta se verifique, o su aplicación a usos propios o ajenos por parte de quien los tenga a su cargo.”

De acuerdo con este precepto, la malversación a efectos de responsabilidad contable comprendería los siguientes supuestos⁴⁵⁸:

-La sustracción de caudales o efectos públicos, bien por el funcionario público o persona encargada de los mismos, bien por un tercero con el consentimiento de quien los tiene a su cargo.

-El consentimiento para que sea posible llevar a cabo esta sustracción, interpretando este consentimiento, como la omisión del deber de custodia que compete a quien tiene a su cargo los caudales públicos, sin que, forzosamente deba mediar acuerdo entre quien custodia y quien sustrae los fondos.

-La aplicación a usos propios o ajenos de los caudales o efectos públicos, por parte de personas que los tengan a su cargo, pero debe matizarse que la aplicación de estos caudales o efectos pueden serlo a usos propios o ajenos, pero siempre de carácter privado. No cabe el concepto de malversación contable si se da a los fondos públicos un destino público de naturaleza diferente.

⁴⁵⁷ CASANA MERINO, F.: *La responsabilidad contable: naturaleza jurídica y elementos que la integran*, óp. cit., pág. 121

⁴⁵⁸ GUTIERREZ GARCÍA, M^a. C.: *La responsabilidad contable de los gestores de fondos públicos*, óp. cit., pág. 121.

En último lugar, y al igual que ocurre en los supuestos de alcance, no es suficiente para que exista malversación que la infracción reúna los requisitos establecidos en el artículo 72 LFTCu, sino que además debe cumplir con los requisitos propios de toda infracción contable.

3.4.3. Los supuestos distintos del alcance y las infracciones administrativas constitutivas de responsabilidad contable

En la legislación del TCu se plantean además de los supuestos de alcance y malversación, la existencia de otros supuestos no constitutivos de alcance, pero que pueden dar lugar a otro tipo de responsabilidad contable (artículo 45 LFTCu). Sin embargo, la normativa no realiza ninguna definición que permita identificar estos otros tipos, ni siquiera una enumeración de estos. Por consiguiente, para poder identificar a estos supuestos deberíamos partir de la definición que se realiza de alcance en la LFTCu, identificando como supuestos distintos al alcance a todos los que no encajan con esta definición. Pero teniendo en cuenta el sentido amplio que se le ha dado al concepto de alcance, interpretado en el mismo sentido por la doctrina de la Sala de Justicia del TCu, es difícil encontrar casos en los que la irregularidad contable no obedezca a una ausencia de numerario o de justificación.

La diferencia entre alcance y supuestos distintos de alcance tiene trascendencia solamente en cuanto el procedimiento a seguir, ya que el alcance se exige mediante el procedimiento de reintegro por alcance y los supuestos distintos de alcance por el procedimiento de juicio de cuentas. Siendo la variación fundamental dentro de los trámites procesales la necesidad de que exista una fiscalización previa en el supuesto de los juicios de cuentas para iniciar el procedimiento jurisdiccional. Siendo la finalidad de ambos procedimientos la misma, determinar el importe de los daños causados a los fondos públicos, determinar los responsables y exigir el reintegro de estos fondos.

Para poder delimitar que supuestos pueden considerarse diferentes de

alcance, debemos referirnos al artículo 177.1 de la LGP⁴⁵⁹, en donde contempla como infracción en su apartado a) el alcance y malversación de fondos públicos, por lo cual parece que el resto de supuestos del artículo 144 deben ser supuestos no incluidos dentro del concepto de alcance o malversación.

Los demás apartados del artículo 177 LGP incluyen una enumeración abierta, más que de infracciones, describe conductas en que pueden incurrir todos aquellos que tienen a su cargo el manejo de los caudales públicos, y que pueden dar lugar a un menoscabo de los mismos, y por consiguiente generará una responsabilidad contable.

La diferencia entre el alcance y la malversación a efectos de la LGP, no radica en las consecuencias, que es la misma en todos los supuestos, y se establece en el apartado segundo del mismo artículo siendo la obligación de indemnizar. La diferencia radica en la diferente tramitación que establece la LGP para los supuestos de alcance y malversación, para los cuales la responsabilidad será exigida por el TCu mediante el oportuno procedimiento de reintegro por alcance de conformidad con lo establecido en su legislación específica (artículo 180.1). Añadiendo el apartado segundo del mismo artículo que en los supuestos que describen los párrafos b) a f) del apartado 1 del artículo 177 de esta Ley, y sin perjuicio de dar conocimiento de los hechos al TCu, la responsabilidad será exigida en expediente administrativo instruido al interesado.

Sin embargo, teniendo en cuenta el concepto amplio de alcance que

⁴⁵⁹ Artículo 177: 1. Constituyen infracciones a los efectos del artículo anterior:

- a) Haber incurrido en alcance o malversación en la administración de los fondos públicos.
- b) Administrar los recursos y demás derechos de la Hacienda Pública estatal sin sujetarse a las disposiciones que regulan su liquidación, recaudación o ingreso en el Tesoro.
- c) Comprometer gastos, liquidar obligaciones y ordenar pagos sin crédito suficiente para realizarlos o con infracción de lo dispuesto en esta ley o en la de Presupuestos que sea aplicable.
- d) Dar lugar a pagos reintegrables, de conformidad con lo establecido en el artículo 77 de esta ley.
- e) No justificar la inversión de los fondos a los que se refieren los artículos 78 y 79 de esta ley y la Ley General de Subvenciones.
- f) Cualquier otro acto o resolución con infracción de esta ley, cuando concurren los supuestos establecidos en el artículo 176 de esta ley.

tanto la normativa del TCu, como su jurisprudencia ha consolidado, gran parte de los supuestos de infracciones presupuestarias de los apartados b) a f) del artículo 177 LGP se pueden considerar supuestos de alcance. Así, a modo de ejemplo el Auto de 24 de febrero de 1995, o la Sentencia 5/2002 de 10 de mayo, califica como alcance los pagos a justificar y las subvenciones; la Sentencia 2/2007, de 14 de marzo, señala que el compromiso de gastos sin crédito suficiente y la realización de pagos indebidos son alcances. Por consiguiente la clasificación de los supuestos incluidos en el artículo 177 no se ajusta a lo previsto en la LFTCu, dado que las categorías que se establecen no coinciden con la normativa del TCu⁴⁶⁰.

⁴⁶⁰ ROSIÑOL I VIDAL, C.: *La responsabilidad contable y la gestión de los recursos públicos*, óp. cit., pág. 76.

3.5. Elementos personales de la responsabilidad contable

3.5.1. Legitimación activa

En los procedimientos de exigencia de responsabilidad contable la legitimación activa no ofrece ningún tipo de dudas ya que el artículo 47.3 LOTCu que será pública la acción para exigir responsabilidades. Sin embargo, este apartado parece contradecir el apartado primero del mismo artículo que otorga legitimación, sin establecer si es activa o pasiva, para actuar ante la jurisdicción contable a “quienes tuvieran intereses directo en el asunto o fuesen titulares de derechos subjetivos con el caso”. Esta contradicción se resuelve al considerar que el primer apartado hace referencia exclusivamente a los sujetos legitimados pasivamente, mientras que el tercero hace referencia a los legitimados activamente⁴⁶¹.

Con referencia a la legitimación activa de las Administraciones Públicas, la LOTCu la trata de una forma amplia, al reconocer en el apartado 2º del artículo 47 que estas podrán ejercer toda clase de pretensiones ante el TCu. Sin embargo la LFTCU regula la legitimación activa en su artículo 55 de forma contradictoria, ya que en un primer momento considera que están legitimadas para ejercer pretensiones de responsabilidad contable las Administraciones o entes perjudicados, lo cual restringe el concepto amplio de legitimación establecido en la LOTCu, pero posteriormente establece que el resto de Administraciones “estarán legitimadas para el ejercicio de las pretensiones de responsabilidad contable que les competan, con sujeción a las reglas porque cada una de ellas se rija”, vuelve a ampliar el ámbito de la legitimación activa, ya que las normas de carácter presupuestario y contable siempre son aplicables a cualquier Administración.

⁴⁶¹ ROSIÑOL I VIDAL, C.: *La responsabilidad contable y la gestión de los recursos públicos*, óp. cit., pág. 84.

3.5.2. Legitimación pasiva.

Como ya se ha expuesto en el punto anterior, estarán legitimados pasivamente en los procedimientos para la exigencia de responsabilidades contables quienes tuvieran intereses directos en el asunto o fuesen titulares de derechos subjetivos con el caso de conformidad con el artículo 47.1 LOTCu. Circunstancias que siempre vamos a encontrar cuando alguien sea demandado ante el TCu, por lo tanto es una definición poco precisa. La LFTCu trato la legitimación pasiva de una forma más concreta en su artículo 55.2 en donde consideran “legitimados pasivamente los presuntos responsables directos o subsidiarios, sus causahabientes y cuantas personas se consideran perjudicadas en el proceso”.

A partir de esta definición deben analizarse quienes pueden ser responsables contables, para lo cual el artículo 15 LOTCu establece que existe la posibilidad de exigir responsabilidades contables a las personas que recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos, y deban rendir cuentas por esta gestión.

La primera cuestión a analizar es si debe exigirse la condición de funcionario a los responsables contables, esto podría desprenderse de los artículos 39 y 40 LOTCu, en donde al tratar de las exenciones de responsabilidad contable, se refieren exclusivamente a situaciones relacionadas con el funcionamiento del sector público que afectan a funcionarios, incluso en el artículo 40 se refiere directamente a los funcionarios. No obstante, no existe ningún precepto que identifique la responsabilidad contable con la condición de funcionario, sino con la rendición de cuentas de aquellos que manejen o custodien fondos públicos, y que estén obligados a rendir cuentas de su gestión, así la Sentencia de la Sala de Justicia 18/2003, de 26 de diciembre, considera que un concejal aceptó un cargo y por consiguiente “constituyó al hoy recurrente en gestor y responsable de los valores recibidos, con independencia de que a posteriori encomendara, a su vez, a otras personas la realización de actos concretos en ejercicio de la gestión

aceptada, lo que en ningún caso podía enervar su responsabilidad sino tan sólo modificar la diligencia que le resultaba exigible, pasando de ser diligencia *in operando* a ser diligencia *in eligendo* o *in vigilando*".

En segundo lugar, debemos plantear si es posible atribuir responsabilidades contables a personas jurídicas. A este respecto el TCu diferenció entre personas jurídicas públicas o privadas, respecto las públicas considero que no puede exigirse responsabilidad contable a la propia Administración titular de los fondos, o a una empresa pública participada mayoritariamente, ya que la obligación dimanante de la responsabilidad contable se extinguiría por confusión, al ser la misma persona el perjudicado y el responsable. Tampoco se puede exigir responsabilidad a los órganos administrativos, pues solo gozan de personalidad jurídica la Administración en cada uno de sus ámbitos, el Estado, las Comunidades Autónomas, la Provincia o los Municipios⁴⁶². La responsabilidad contable, aun cuando tenga la consideración de cuentandante un órgano administrativo, será exigible a su representante legal o a la autoridad o funcionario que le corresponda⁴⁶³.

Con referencia a las personas jurídicas privadas, aunque el artículo 144 LGP extiende la responsabilidad por daños y perjuicios a las autoridades y demás personal al servicio de las entidades que integran el sector público, la STS de 22 de noviembre de 1996, reconoció que la obligación de rendir cuentas aparece también referida en muchos preceptos a cualquier entidad pública o privada que gestione fondos públicos o perciba subvenciones. Por consiguiente se pueden exigir responsabilidades contables a personas jurídicas privadas cuando hayan percibido fondos o subvenciones públicas y a los representantes de las mismas que tengan la capacidad de disposición de estos fondos, normalmente los administradores⁴⁶⁴.

⁴⁶² La STCu 8/1992, de 8 de junio, niega que se le pueda exigir responsabilidad contable a una Diputación, ni siquiera *por culpa in vigilando*.

⁴⁶³ CASANA MERINO, F.: *La responsabilidad contable: naturaleza jurídica y elementos que la integran*, óp. cit., pág. 132.

⁴⁶⁴ La STCu 11/2001, de 30 de mayo, consideró en su Fundamento Jurídico 6 responsable por alcance a una empresa por emplear los fondos percibidos a través de una subvención a unas finalidades para las que se le concedió dicha subvención.

En el supuesto que existan sociedades vinculadas personal o patrimonialmente el TCu sostiene que debe aplicarse la teoría del levantamiento del velo, que permite entrar a analizar el componente personal de las entidades y sociedades a las que la Ley confiere personalidad jurídica propia. En todo caso debe hacerse un uso restrictivo del levantamiento del velo, en cuanto solamente está justificado en aquellos casos en que parezca evidente que se ha utilizado, con fines fraudulentos, una confusión de personalidades y de patrimonios⁴⁶⁵.

3.6. Clases de sujetos responsables.

La jurisdicción contable tiene por objetivo resarcir a la Administración de los perjuicios causados derivados de acciones ilegales. El resultado de la intervención jurisdiccional contable es la declaración de un perjuicio y su atribución a unas personas concretas, a los que les surge la obligación de hacer efectiva esta indemnización. La LOTCu no trata de forma similar todas las conductas que puedan haber supuesto una responsabilidad contable, recogiendo en su artículo 38.2 que “la responsabilidad podrá ser directa o subsidiaria”. Utilizando tres criterios distintos para establecer una separación entre ambos tipos de responsabilidad; el del grado de autoría y participación, el del grado de culpabilidad y el del orden de responsabilidad⁴⁶⁶.

3.6.1. Responsables directos.

a.- Concepto de responsables directos.

⁴⁶⁵ El “levantamiento del velo” puede definirse como la técnica consistente en prescindir de la forma externa de la persona jurídica y, a partir de ahí, penetrar en el de la misma y examinar los reales intereses existentes, con la pretensión de evitar que el “hermetismo” de la personalidad jurídica pueda ser utilizado en perjuicio tanto de terceros como de los propios asociados, mediante el empleo de la persona jurídica como una “pantalla” para ocultar la personalidad de sus miembros y eludir o limitar su responsabilidad. Sobre la misma ver DE ÁNGEL YÁGÜEZ, R.: *La doctrina del “levantamiento del velo” de la persona jurídica en la jurisprudencia, quinta edición*, Thomson-Civitas, , 2006; CASTILLO SOLSONA, M.: *La Paulatina ampliación de los supuestos de responsabilidad tributaria: la responsabilidad por “levantamiento del velo”*, Instituto de Estudios Fiscales, 2009.

También en relación con la teoría del levantamiento del velo ver las STCu 4/2000, de 31 de marzo; STCu 5/2002, de 10 de mayo.

⁴⁶⁶ CASANA MERINO, F.: *La responsabilidad contable: naturaleza jurídica y elementos que la integran*, óp. cit., pág. 135.

El artículo 42.1 LOTCu establece que, “serán responsables directos quienes hayan ejecutado, forzado o inducido a ejecutar o cooperado en la comisión de los hechos o participado con posterioridad para ocultarlos o impedir su persecución.”

Este precepto alcanza a todos los grados de autoría de conformidad con los parámetros del Código Penal en referencia a las personal responsables criminalmente de los delitos o faltas; los autores en sentido estricto, los autores mediatos, los inductores, los cooperadores y los encubridores de la infracción.

En cuanto al grado de culpabilidad en que debe incurrir el responsable directo, el artículo 42.1 LOTCu no dice nada al respecto, por lo que debemos ponerlo en relación con el artículo 43 LOTCu que describe la responsabilidad subsidiaria, en la que incurren aquellos que han actuado con negligencia o demora en el cumplimiento de sus obligaciones, por lo tanto si la negligencia o culpa leve se reserva para la responsabilidad subsidiaria, para ser responsable directo se debe exigir dolo o culpa grave⁴⁶⁷.

No obstante, gran parte de la doctrina considera que la responsabilidad, ya sea directa o subsidiaria solo puede exigirse si se deriva de conductas dolosas o negligentes graves. Así CORTELL GINER⁴⁶⁸ considera que el autor de la infracción contable debe responder siempre de forma directa, en cambio los partícipes pueden responder de forma directa o subsidiaria. Siendo el criterio para exigir cada uno de los tipos de responsabilidad el de la culpabilidad. Será responsable directo el partícipe que haya intervenido con dolo, mientras que se exigirá una responsabilidad subsidiaria al partícipe que actué con culpa o negligencia grave. Esta posición la fundamenta en su opinión de que no resulta lógico exigir culpa grave al responsable directo, mientras que

⁴⁶⁷ La STCu 21/2001, de 17 de noviembre, en su Fundamento Jurídica 5 “Como ya dijimos en anteriores resoluciones de esta Sala, se trata de una responsabilidad (refiriéndose a la responsabilidad subsidiaria) cuya exigencia sólo procede en defecto de la directa, que está basada en la culpa o negligencia, si bien no comprende todas las modulaciones en lo que a la graduación de la culpa se refiere, pues, como es bien sabido, con base en la interpretación conjunta de los arts. 38, 42 y 43 de la LO, en relación con el art. 49.1 de la 7/88, como ha razonado esta Sala desde antiguo, por todas la Sentencia de 9 de septiembre de 1987, *sólo la que merece el calificativo de “grave” entra dentro del concepto de la directa.*”

⁴⁶⁸ CORTELL GINER, R.: “La responsabilidad contable directa y subsidiaria”, *Auditoría Pública*, 1997, pág. 40-44.

para declarar responsable subsidiario baste con que la culpa sea leve, lo que implica ser más benevolente con el responsable directo, que es el que tiene una conducta más relevante para generar el daño. En segundo lugar, también justifica que el artículo 49.1 LFTCu requiere la gravedad de la culpa en ambos tipos de responsabilidad.

En este mismo sentido, CUBILLO RODRIGUEZ⁴⁶⁹ compartiendo el criterio de exigir culpa grave para poder determinar responsabilidades subsidiarias, da un nuevo argumento al considerar que el artículo 145.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común⁴⁷⁰, exige para exigir responsabilidades a autoridades y funcionarios, que concurren en sus conductas negligencia grave. Considerando que no puede existir base legal suficiente para justificar una diferencia de status jurídico tan grande entre los gestores de fondos públicos y las autoridades y funcionarios, como para exigir a los primeros negligencia leve y a los segundos grave.

ROSIÑOL VIDAL⁴⁷¹, tras analizar las dificultades para determinar la responsabilidad directa y subsidiaria, considera que la mejor manera de superar estos problemas de regulación sería establecer de forma clara la distinción entre responsabilidad directa y subsidiaria sobre la base de diferenciar, como en el derecho civil, entre responsabilidad directa e indirecta, por un lado, y principal y subsidiaria por otro.

⁴⁶⁹ CUBILLO RODRÍGUEZ, C.: *La jurisdicción del Tribunal de Cuentas*, óp. cit. pág. 242.

⁴⁷⁰ Artículo 145.3: “Asimismo, la Administración instruirá igual procedimiento a las autoridades y demás personal a su servicio por los daños y perjuicios causados en sus bienes o derechos cuando hubiera concurrido dolo, o culpa o negligencia graves.”

⁴⁷¹ ROSIÑOL I VIDAL, C.: *La responsabilidad contable y la gestión de los recursos públicos*, óp. cit., pág. 100, realiza esta diferenciación con base en la clasificación realizada por Luis DIEZ-PICAZO y Antonio GULLON, *Sistema de Derecho Civil*, 1982, pág. 604, que consideran que “es directa la responsabilidad que se impone a la persona causante del daño. Es la responsabilidad del autor o de los autores del evento dañoso. Por consiguiente, es siempre una responsable por hechos propios. La responsabilidad indirecta se produce siempre que el resarcimiento se impone a una persona que no es el causante del daño. Es una responsabilidad por hecho ajenos”, con respecto a la segunda clasificación “se puede distinguir una responsabilidad principal y otra subsidiaria. Esta distinción se funda en el modo como se escalonan los derechos del perjudicado y las obligaciones de los responsables. La responsabilidad principal es aquella que es exigible en primer término. La responsabilidad es subsidiaria cuando el deber impuesto al que es responsable principal no existe o no se cumple o no se puede cumplir”.

Aun compartiendo que la redacción legal es confusa, CASANA MERINO⁴⁷² considera que debe respetarse la actual redacción, para lo cual se debe compatibilizar el concepto general de infracción contable de la LFTCu, con la distinción entre responsabilidad directa y subsidiaria que la LOTCu. Toda infracción requiere como mínimo negligencia grave, por lo tanto la negligencia que requiere el artículo 43 LOTCu cuando define la responsabilidad subsidiaria es la de mayor grado, quedando excluidos los daños causados por negligencia leve. La responsabilidad directa exigirá el dolo o culpa grave.⁴⁷³

En mi opinión, partiendo de la consideración de CASANA de que toda infracción requiere como mínimo negligencia grave, por lo tanto la negligencia que requiere el artículo 43 LOTCu cuando define la responsabilidad subsidiaria es la de mayor grado, debemos analizar las diferencias entre los conceptos de dolo o culpa o negligencia graves, así como culpa o negligencia grave o leve. La jurisprudencia del TCu considera que para calificar de dolosa una conducta que genere una responsabilidad contable, en esta actuación el agente debe de actuar siendo consciente que su actuación provocara un perjuicio en los fondos de los que es responsable, diferenciando la culpa o negligencia grave a no existir una voluntad dirigida a producir un perjuicio, sino que la caracteriza por no haber tomado el agente aquellas precauciones que hubieran causado el perjuicio de forma diligente(SSJTCu 13/1993, de 26 de marzo). La culpa o negligencia leve la define como aquella que es predicable de quien omite las cautelas que adoptaría una persona muy reflexiva o extremadamente cauta (SSJTCu 4/2006, de 26 de marzo). Considerando la definición del artículo 42.1 LOTCu en donde la responsabilidad directa implica un grado de intencionalidad, en la responsabilidad directa debería exigirse a actuaciones dolosas, siendo subsidiarias aquellas culpables o negligentes graves.

b.- Características de la responsabilidad directa.

⁴⁷² CASANA MERINO, F.: *La responsabilidad contable: naturaleza jurídica y elementos que la integran*, óp. cit., pág. 139.

⁴⁷³ La STCu 10/2007, de 18 de julio, en su FJ 7 hace una descripción de la responsabilidad contable directa y subsidiaria, considerando que la responsabilidad contable es directa cuando se exige a quien ocasiona daños en los fondos públicos por su acción dolosa o culposa, considerando que en la responsabilidad subsidiaria si debe existir culpa, aunque se gradúa en un nivel inferior al no tener los responsables capacidad de disposición, administración o de control de los fondos.

La responsabilidad contable directa es principal, en cuanto que el artículo 43.2 LOTCu establece que “la exigencia de responsabilidades subsidiarias solo procede cuando no hayan podido hacerse efectivas las directas”, por lo tanto siempre responderán en primer lugar los responsables contables directos.

En el ámbito de la responsabilidad contable se prevé expresamente la solidaridad respecto a los responsables contables directos, si hay varios responsables directos cada uno de ellos está obligado a asumir la totalidad del daño, por lo que el ente público perjudicado puede dirigirse contra cualquiera de los responsables contables directos o contra todos ellos simultáneamente⁴⁷⁴. Si uno de los responsables directos efectuara el pago, éste extingue la obligación indemnizatoria respecto al resto de los obligados, pero el que efectúa este pago tiene el derecho a reclamar a los restantes responsables directos, la parte que les correspondan, entendiendo a este fin que las partes son iguales⁴⁷⁵.

La responsabilidad directa no es susceptible de atenuación o moderación por razones de equidad, solo se reconoce como causa de atenuación de la responsabilidad contable subsidiaria en el artículo 40.2 LOTCu la imposibilidad del cumplimiento de las obligaciones impuestas a los funcionarios cuando estas supongan un esfuerzo desproporcionado en relación con la naturaleza de su cargo.

Se reconocen dos situaciones que podrían eximir de incurrir en responsabilidades directas en el artículo 39 de la LOTCu, la obediencia debida y la inexistencia de nexo causal entre la actuación del responsable y el perjuicio ocasionado.

⁴⁷⁴ GONZALEZ ORTIZ, D.: La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español, Dykinson, 2002, pág. 125 y ss, puede equipararse la responsabilidad directa con los responsables solidarios tributarios, así, partiendo de que existe solidaridad pasiva en el ámbito tributario cuando existe una pluralidad de deudores contra los que el acreedor se puede dirigir, pudiendo éste exigir el cumplimiento de cualquiera de ellos o dirigirse conjuntamente contra todos ellos. También, el responsable solidario dispondrá del derecho, en caso de haber realizado el ingreso, a ser reembolsado íntegramente del importe satisfecho

⁴⁷⁵ GUTIERREZ GARCÍA, M^a. C.: *La responsabilidad contable de los gestores de fondos públicos*, óp. cit., pág. 108.

En relación con la obediencia debida, el apartado primero del artículo 39 admite como circunstancia eximente a “quienes actuaren en virtud de obediencia debida, siempre que hubieren advertido por escrito la imprudencia o ilegalidad de la correspondiente orden, con las razones en que se funden”.

La exención de responsabilidad por la inexistencia de nexo causal entre la actuación del responsable y el perjuicio ocasionado, aunque se regule en este precepto, es redundante ya que la existencia del nexo causal es una de las características determinantes de la responsabilidad contable, y por consiguiente indispensable para que ésta exista. Pese a esto, el apartado segundo del citado artículo establece que “tampoco se exigirá responsabilidad cuando el retraso en la rendición, justificación o examen de las cuentas y en la solvencia de los reparos sea debido al incumplimiento por otros de sus obligaciones específicas, siempre que el responsable así lo haya hecho constar por escrito”.

El requisito de la formulación por escrito parece excesivo, ya que la responsabilidad contable nace de una actuación de un presunto responsable, pudiendo ser entendido solamente si esta advertencia se realizara por personas con competencias de control sobre la actividad de otros gestores públicos. Por consiguiente, considero que el párrafo segundo del artículo 39 LOTCu solo es de aplicación a aquellos funcionarios que tienen encomendadas funciones de control interno o supervisión sobre cuentas que deban ser rendidas por terceros (anticipos de caja fija, pagos a justificar, justificación de subvenciones, cuentas de recaudación, etc), pudiendo derivarse de esta falta de control una responsabilidad de carácter subsidiario, ya que según el criterio mantenido esta responsabilidad se produciría por una negligencia grave. Por consiguiente cobra sentido la necesidad de dejar constancia por escrito del incumplimiento de la obligación de rendir cuentas por parte de los terceros, con la doble finalidad de poner de manifiesto el hecho para que sea subsanado, como salvar la posible responsabilidad contable. Así, este criterio para la exención de responsabilidades solo se podría aplicar a las responsabilidades subsidiarias.

3.6.2. Responsabilidades subsidiarias.

a.- Concepto de responsabilidades subsidiarias.

El artículo 43 LOTCu establece que, “son responsables subsidiarios quienes por negligencia o demora en el cumplimiento de obligaciones atribuidas de modo expreso por las Leyes o Reglamentos hayan dado ocasión directa o indirecta a que los caudales públicos resulten menoscabados o a que no pueda conseguirse el resarcimiento total o parcial del importe de las responsabilidades directas. La exigencia de responsabilidades subsidiarias sólo procede cuando no hayan podido hacerse efectivas las directas.”

En cuanto al grado de culpabilidad, tras las diversas posturas estudiadas en el apartado correspondiente, se debe exigir un grado intermedio de culpa.

b.- Características de la responsabilidad subsidiaria.

La STCu 1/1997, de 14 de febrero, considerando la doctrina del TCu - Sentencias de 29 de mayo de 1992, 25 de febrero y 22 de julio de 1993 y 24 de febrero de 1994-, define las siguientes características de la responsabilidad contable subsidiaria en su FJ 3: “ 1°) La responsabilidad subsidiaria, en el ámbito de lo contable, viene determinada por la negligencia o demora en el cumplimiento de obligaciones expresamente atribuidas por las leyes o reglamentos, dando lugar con ello a un menoscabo en los caudales o efectos públicos; 2°) Cuando se pruebe que el presunto responsable no pudo cumplir con dichas obligaciones -cuya omisión sea causa de la propia responsabilidad subsidiaria- con los medios personales y materiales que tuviese a su disposición en el momento de producirse los hechos, no habría lugar a la exigencia de dicha responsabilidad subsidiaria; 3°) La responsabilidad contable en que incurran los responsables subsidiarios debe limitarse, en lo que a su cuantificación se refiere, a los perjuicios que sean consecuencia de sus actos; 4°) La citada responsabilidad subsidiaria puede moderarse en forma prudencial y equitativa, en función de las circunstancias concurrentes y de la conducta

observada por el sujeto incurso en esa responsabilidad. Y, 5º) Podrá atenuarse la mencionada responsabilidad subsidiaria cuando, aun no existiendo imposibilidad material para el cumplimiento de las obligaciones encomendadas, el esfuerzo a tal fin exigido al funcionario fuera desproporcionado en función a la naturaleza de su cargo.”

La responsabilidad subsidiaria es secundaria, solo puede ser exigida en defecto de la directa. Es una responsabilidad mancomunada, ya que solo se pueden exigir los perjuicios consecuencia de los actos del responsable como señala el artículo 38.4 LOTCu, por consiguiente los perjuicios determinados en un procedimiento judicial serán imputados a cada responsable subsidiario en función de que parte del perjuicio es imputable a cada responsable subsidiario en función de sus actos. Además es susceptible de atenuación, pues “puede moderarse de forma prudencial y equitativa” (art. 38.4).

Además de los requisitos que eximen de responsabilidad establecidos en el artículo 39 LOTCu, referidos a la obediencia debida y la ausencia de nexo causal entre la actuación del presunto responsable y el daño. En el supuesto de responsabilidad subsidiaria, el artículo 40 LOTCu establece otro eximente aplicable exclusivamente a las responsabilidades subsidiarias, que se dará cuando el presunto responsable pruebe que no pudo cumplir con sus obligaciones, “con los medios personales y materiales que tuviere a su disposición”. Sin embargo, este eximente debe ser matizado, ya que la SSJTCu 1/2013, de 17 de enero, aunque el responsable subsidiario alego la insuficiencia de medios personales para cumplir con sus obligaciones, el Tribunal considero que son de obligatorio cumplimiento las obligaciones personalísimas del puesto, y es la omisión de la diligencia debida en el ejercicio de estas funciones la que motivan el daño producido en los fondos públicos.

En nuestra opinión, si atendemos a este criterio de la Sala de Justicia del TCu, resulta inaplicable el artículo 40 LOTCu, ya que el requisito para que exista una responsabilidad contable es el incumplimiento de una obligación de carácter personal. Sin embargo, también considero que es muy difícil

establecer un criterio que permita cuantificar cuales serían los medios personales y materiales que permitan ejercer las funciones a los trabajadores públicos que ejercen las funciones de control. Por consiguiente, para determinar la imposibilidad de ejercer las funciones, deberán contemplarse de forma conjunta los dos apartados del citado artículo, considerando que pueden existir situaciones en las que el cumplimiento de obligaciones de carácter personalísimo puede no realizarse por la falta de medios personales y materiales, como aquellas en las que aunque existan medios, el cumplimiento de las mismas exijan un esfuerzo desproporcionado con la naturaleza del cargo.

3.6.3.- Transmisión de la responsabilidad.

El artículo 38.5 LOTCu establece que:

“Las responsabilidades, tanto directas como subsidiarias, se transmiten a los causahabientes de los responsables por la aceptación expresa o tacita de la herencia, pero solo en la cuantía a que ascienda el importe liquidado de la misma.”

En este precepto se recoge la transmisibilidad de la responsabilidad contable, que a diferencia de la penal o sancionadora, no se extingue tras la muerte⁴⁷⁶. Por lo tanto estamos ante una excepción a la regla general, fundamentada en que la responsabilidad contable es exigible como consecuencia de una gestión irregular de fondos públicos, por consiguiente lo que se persigue no es la reparación del daño causado por quien lo provoco,

⁴⁷⁶ GONZALEZ ORTIZ, D.: *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*, óp. cit., pág. 191 y ss., en su capítulo cuarto trata la sucesión de una responsabilidad tributaria en el ámbito del Derecho Financiero a partir del estudio del artículo 72.1 de la LGT, «Las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por personas físicas, Sociedades y Entidades jurídicas serán exigibles a quienes les sucedan por cualquier concepto en la respectiva titularidad, sin perjuicio de lo que para la herencia aceptada a beneficio de inventario establece el C.C.», concluyendo que . la finalidad perseguida por el legislador mediante el establecimiento de la responsabilidad tributaria del sucesor de empresa es la garantía del crédito, por el contrario, parece entender que la responsabilidad tributaria del sucesor de empresa se explica como una responsabilidad por daños o enriquecimiento injusto derivado de un acto lícito; daño que se concretaría en la privación a la Administración de la garantía tras la adquisición de la explotación empresarial.

sino evitar el enriquecimiento injusto de sus causahabientes⁴⁷⁷.

La condición para que se produzca la transmisión de la responsabilidad contable⁴⁷⁸ es la aceptación expresa o tácita de la herencia, constituyéndose como un presupuesto necesario para que tenga lugar esa transmisión. Si no existe una constancia de la aceptación de la herencia o no hay haber hereditario, no puede constituirse la relación jurídica con los herederos por falta de legitimación pasiva. Así, el artículo 55.2 LFTCu considera legitimados pasivos de los procesos contables a los causahabientes de los responsables contables, y es preciso para la transmisibilidad de la responsabilidad la aceptación expresa o tácita de la herencia⁴⁷⁹.

Por consiguiente, cuando no existan herederos, o existiendo estos no acepten la herencia, no podrán ser considerados legitimados pasivos. Pero en estas situaciones la Sala de Justicia entiende que, no por ello, procede el archivo de las actuaciones, si constan en los autos la existencia de una herencia yacente o bienes del fallecido que pudieran ser perseguidos, con el objetivo de restituir los fondos públicos perjudicados⁴⁸⁰.

Por lo que respecta a la legitimación pasiva en el proceso contable, la misma corresponderá, igualmente, a la herencia yacente, pues como parte

⁴⁷⁷ CUBILLO RODRÍGUEZ, C.: La jurisdicción del Tribunal de Cuentas, óp. cit. pág. 154.

⁴⁷⁸ Con referencia al sentido y límites del artículo 38.5 LOTCu la jurisprudencia del TCU ha ido variando, así la STCu 14/1994, de 5 de mayo; STCu 4/1996, de 26 de febrero y concluyendo con la STCu 16/2001 de 20 de julio, consideran que por lo establecido en los artículos 659 y 661 del Código Civil “De ambas disposiciones se desprende manifiestamente que lo que se transmite a los herederos es la obligación, es decir, la deuda, pero no la responsabilidad que tiene carácter subjetivo”.

Sin embargo la STCu 30/2004, de 26 de diciembre, considero que “la función del enjuiciamiento contable, además, no se paraliza por el fallecimiento del presunto responsable sino que, de acuerdo con el artículo 38.5 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, se prolonga como consecuencia de que la responsabilidad se transmite a los causahabientes del encausado si aceptan tácita o expresamente la herencia”.

⁴⁷⁹ La necesidad de la aceptación de la herencia es tratada por la sala de Justicia en la Sentencia 9/1995, de 4 de octubre en donde se afirma “.al ser la aceptación de la herencia una declaración de voluntad no recepticia, su falta implica la ausencia de acreditación de un requisito esencial, cual es la expresa o tácita voluntad de investirse de la cualidad de heredero, asumiendo las obligaciones inherentes a tal cualidad, y si ese presupuesto falta es diáfano que no se dan los requisitos legales precisos para entender constituida en forma adecuada la relación jurídico procesal por falta de legitimación pasiva...”

⁴⁸⁰ En el ámbito civil pueden demandarse patrimonios separados y herencias yacentes, sin perjuicio de la comparecencia en juicio de albaceas o administradores (artículo 7 de la Ley de Enjuiciamiento Civil), y en el mismo sentido procede en el ámbito contable, al ser una subespecie de la responsabilidad civil.

demandada es la que se encuentra relacionada con el objeto concreto del pleito y, por tanto, es susceptible de responder, a través de su representación procesal, a la acción o pretensión de reintegro entablada por la entidad perjudicada, que es la parte que ejerce la legitimación activa.

Por tanto, aunque el artículo 55.2 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal se refiere a los causahabientes, hay que entender que presupone la aceptación de la herencia por parte de éstos, pero ello no impide considerar en el proceso contable a la herencia yacente como parte demandada, cuando la aceptación de la herencia aún no haya tenido lugar, porque en este caso resultará de aplicación la legislación general civil sobre la materia que no contradice una redacción enunciativa del aludido artículo 55. Como indica la doctrina, el caudal hereditario en qué consiste la herencia yacente aunque está transitoriamente sin titular su destino es sólo el que pueda ser aceptado por algún heredero, aunque éste sea el Estado.”⁴⁸¹

En esta misma Sentencia se recoge la Sentencia de 12 de marzo de 1987 de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo en donde se afirma que “no es distinguible y separable la herencia yacente de los herederos destinatarios”, ya que la herencia yacente “no es sino aquel patrimonio relicto mientras se mantiene interinamente sin titular, por lo que carece de personalidad jurídica, aunque, para determinados fines, se le otorga transitoriamente una consideración y tratamiento unitarios, siendo su destino el de ser adquirida por los herederos voluntarios o legales, admitiendo el que, bien por medio de albaceas o administradores testamentarios o judiciales pueda ser demandada y esté habilitada para excepcionar y ahora recurrir”.

En conclusión, para el TCu no existen obstáculos para que “la herencia yacente o los patrimonios separados, en cuanto carezcan transitoriamente de titular, puedan ser demandados en el proceso contable, así como que los albaceas o administradores puedan actuar en el mismo en su

⁴⁸¹ Sentencia de la Sala de Justicia 15/2007, de 24 de julio.

representación”⁴⁸². De esta forma, la responsabilidad contable declarada mediante sentencia firme se trasmite a los herederos, en el supuesto de aceptación de la carga hereditaria de forma expresa o tácita. Con la limitación prevista en el artículo 38.5 LOTCu, que es que la cuantía transmitida solo puede ascender al importe líquido de la herencia transmitida.

La STCu 11/2013, de 11 de abril en la misma línea que las sentencias mencionadas, circunscribió la responsabilidad contable a la cuantía a la que asciende el importe líquido de la herencia aceptada, en virtud del artículo 38.5 LOTCu siendo que “este precepto que, no debe olvidarse, tiene la naturaleza jurídica de legislación especial en materia de transmisión *mortis causa* de responsabilidades contables, viene a establecer una responsabilidad *intra vires* sin necesidad de que la aceptación de la herencia se haya efectuado, como ha ocurrido en el presente caso, a beneficio de inventario”. Esta sentencia comparte la línea mayoritaria de la doctrina, que considera que el artículo 38.5 LOTCu solo establece un límite cuantitativo que se corresponde con el importe líquido de la herencia para la transmisión *mortis causa* de la responsabilidad contable, el cual no tiene ninguna relación con los bienes concretos que componen el caudal hereditario, por consiguiente resulta indiferente que la herencia se haya aceptado de manera pura y simple o a beneficio de inventario.⁴⁸³

El problema de la transmisión de la responsabilidad contable surge cuando el fallecimiento del causante se produce antes de que se hubiera dictado sentencia firme por la jurisdicción contable. Surgiendo la duda de si puede continuarse con la tramitación de un procedimiento jurisdiccional, o incluso llegar a iniciarse.

Ante esta situación GUTIERREZ GARCÍA⁴⁸⁴ considera que no existe

⁴⁸² Ídem

⁴⁸³ RUEDA GARCÍA, L.: “La transmisión de la responsabilidad contable a los causahabientes. Los efectos de la aceptación de la herencia a beneficio de inventario”, *Revista Española de Control Externo*, nº 45, 2013, pág. 201-209.

⁴⁸⁴ GUTIERREZ GARCÍA, M^a. C.: *La responsabilidad contable de los gestores de fondos públicos*, óp. cit., pág. 79.

problema alguno en tramitar un proceso contable contra los herederos del presunto responsable contable, fundamentándolo en el tenor literal del artículo 55.2 LOTCu en el que afirma que “se consideran legitimados pasivamente los presuntos responsables directos o subsidiarios, los causahabientes, ...”. Sin embargo, a la hora de declarar esta responsabilidad si pueden surgir problemas relacionados con el principio de prueba. Ya que para poder determinar la responsabilidad contable los causahabientes deberían poder justificar las cuentas no presentadas, o presentadas defectuosamente por el presunto responsable. Situación que por norma general será imposible por no disponer de la documentación necesaria el heredero para poder justificar las cuentas pendientes, o por tener un desconocimiento de las gestiones que fueron encomendadas al causante.

Dada esta situación, debería determinarse si la obligación de justificar las cuentas tiene un carácter personalísimo o no. Si se entiende que esta obligación es personalísima, debe entenderse que la obligación de rendir cuentas no está incluida en la herencia y se extingue con la muerte del cuentandante. En caso contrario, estas obligaciones se incluyen en la masa hereditaria y se transmiten a los herederos. Aunque se ha pretendido defender el carácter personalísimo de la obligación de rendir cuentas, por asimilación a otras figuras jurídica que tienen el mismo carácter (a saber, el mandato, que se extingue por la muerte del mandante art. 1732 y 1738 Código Civil; el comisionista que se extingue por la muerte del comisionista art. 280 Código de Comercio). También se defiende que en los procedimientos de responsabilidad contable, al no tener un carácter sancionador, es conveniente dar la posibilidad de justificar aquellas cuentas no presentadas o presentadas de forma defectuosa por el cuentandante. Esta posición la ha mantenido la Sala de Justicia en la Sentencia 15/2007, de 24 de julio, en donde se afirma que “el fallecimiento de un responsable contable declarado por sentencia, o de un presunto responsable, no necesariamente ocasiona el archivo de las actuaciones. Si los causahabientes han aceptado la herencia del finado, sea cual fuere el estado de tramitación del procedimiento, en fase declarativa o ejecutiva, suceden al mismo en todos sus derechos y obligaciones, si bien con

la limitación del importe líquido de la herencia, según dispone el art. 38.5 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del TCu.

Si el fallecido era un presunto responsable, la aceptación de la herencia por parte de los causahabientes los posicionan como legitimados pasivos en el correspondiente proceso contable, de acuerdo con lo previsto en el art. 55.2 de la Ley de Funcionamiento del TCu y sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional proteja la aplicación en el proceso contable de la tutela judicial efectiva, tutela, que, al mismo tiempo, defenderán, no sólo los causahabientes sino el propio Ministerio Fiscal.”⁴⁸⁵

En mi opinión, la transmisión de la responsabilidad contable se produce con el objetivo de reintegrar al haber públicos aquellos fondos perjudicados, y a su vez evitar el enriquecimiento injusto de los causahabientes, para lo cual parece más lógico para la consecución de este objetivo el establecimiento de un límite a la transmisión de la responsabilidad coincidente con el valor económico perjudicado, y no con la adición a tal límite de otro, entendido como la necesidad de que el reintegro y el abono de intereses se materialicen tan solo con cargo a los bienes y derechos procedentes del causante.

⁴⁸⁵ Frente a esta línea jurisprudencial, las STCu 14/1994, de 5 de mayo inicio otra interpretación sobre la transmisibilidad de la responsabilidad mortis cusa, que finalizado con la STCu 16/2001, de 20 de julio, en donde se consideraba que las obligaciones pecuniarias derivadas de las responsabilidades contables declaradas en sentencia firme se trasmitían a los herederos que aceptaban sus herencias hasta el límite que supone el importe líquido de la misma, pero negaban la posibilidad de transmitir la responsabilidad si el presunto responsable fallecía antes de que existiera una sentencia firme que la declarara.

3.7. Vías para la exigencia de la responsabilidad contable.

La regulación de la responsabilidad contable viene definida en la LOTCu y en la LFTCu, donde se define un concepto de responsabilidad contable y los procedimientos para exigirla, además de su exigencia por vía judicial, también se prevé la posibilidad de ser exigida en vía administrativa en el artículo 41 LOTCu, comportando este hecho graves distorsiones⁴⁸⁶.

Así, de acuerdo con el artículo 2. b) y el 41 de la LOTCu las responsabilidades contables podrán ser exigidas en vía judicial ante el TCu, y mediante expediente administrativo instruidos en las correspondientes Administraciones en el resto de casos.

En el supuesto de que las responsabilidades contables se exijan a través de expediente administrativo, el TCu actúa como jurisdicción revisora de los actos administrativos declarados como responsabilidad contable de acuerdo con el artículo 41.2 LOTCu.

3.7.1. La responsabilidad contable exigida en vía judicial.

Como hemos dicho anteriormente, la CE define al TCu como “el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económico financiera del Estado y del sector público”, pero también reconoce una “propia jurisdicción”, otorgándole al TCu al lado de su función fiscalizadora, una auténtica potestad jurisdiccional.

La LOTCu y la LFTCu configuraron a la jurisdicción contable como la única jurisdicción competente para resolver los litigios sobre responsabilidad contable. Así, el Tribunal Constitucional en el FJ 2 de la Sentencia 187/1988, de 17 de octubre, afirma que el enjuiciamiento contable es una actividad de

⁴⁸⁶ ROSIÑOL I VIDAL, C.: *La responsabilidad contable y la gestión de los recursos públicos*, óp. cit., pág. 107.

naturaleza jurisdiccional⁴⁸⁷, considerando que “el enjuiciamiento contable, por el contrario, aparece configurado como una actividad de naturaleza jurisdiccional. La Ley Orgánica, utilizando la expresión contenida en el art. 136.2, párrafo segundo de la Constitución, califica al enjuiciamiento contable de «jurisdicción propia» del TCu (art. 15.1), atribuyéndole las notas de «necesaria e improrrogable, exclusiva y plena» (art. 17.1), al mismo tiempo que garantiza la independencia e inamovilidad de sus miembros disponiendo, en concordancia también con lo establecido en el apartado tercero del mencionado precepto constitucional, que estarán sujetos a las mismas causas de incapacidad, incompatibilidad y prohibiciones fijadas para los Jueces en la Ley Orgánica del Poder Judicial (art. 33.1).”

La jurisdicción contable, por su contenido es necesaria e improrrogable, exclusiva y plena, como advierte al artículo 17 LOTCu. Siendo necesaria porque actúa permanentemente y sin excitación de parte, en virtud de las razones que constituyen el fundamento racional de esta institución. Es improrrogable, porque la voluntad de los interesados carece de eficacia para excluir, condicionar o paralizar su actuación. Es exclusiva, porque en las materias que le están atribuidas conoce de cuantas posibles cuestiones se susciten con absoluta preferencia respecto a los demás órdenes jurisdiccionales. Y por último es plena, porque dentro del ámbito de su competencia objetiva, el Tribunal conoce tanto de las cuestiones de hecho como de sus implicaciones jurídicas⁴⁸⁸.

Los órganos de la jurisdicción contable, de acuerdo con el artículo 52 LFTCu son los Consejeros de Cuentas, la Sala de Apelación del TCu y la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, que conocerá de los recursos de casación y revisión que se interpongan contra las sentencias de las Salas del TCu.

A los Consejeros de Cuentas de la Sección de Enjuiciamiento, el artículo

⁴⁸⁷ En el mismo sentido la Sentencia del Tribunal Constitucional 18/1991, de 31 de enero.

⁴⁸⁸ MENDIZABAL ALLENDE, R.: “La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas”, óp. cit. pág. 1361-1364.

53 LFTCu se les asigna las siguientes funciones:

Única instancia	Primera instancia
<ul style="list-style-type: none"> • Expedientes de cancelación de fianzas en que no se hubieran deducido pretensiones de responsabilidad contable 	<ul style="list-style-type: none"> • Juicios de cuentas • Procedimientos de reintegro por alcance • Restantes procedimientos de cancelación de fianzas

A la Sala de Apelación del TCu, el artículo 54 le atribuye:

Única instancia	Segunda instancia
<ul style="list-style-type: none"> • Recursos que se formulen contra resoluciones dictadas por las Administraciones Públicas en materia de responsabilidades contables • De los recursos de queja por inadmisión de la apelación acordada por los Consejeros de Cuentas en asuntos propios de su competencia jurisdiccional. • De los recursos de súplica contra resoluciones de la propia Sala. • De los incidentes de recusación 	<ul style="list-style-type: none"> • Las apelaciones deducidas contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los Consejeros de Cuentas <ul style="list-style-type: none"> ➤ en los juicios de cuentas ➤ en los procedimientos de reintegro por alcance ➤ en los expedientes de cancelación de fianzas

<p>promovidos contra los Consejeros de Cuentas, Secretarios y restantes funcionarios que intervengan en los procedimientos jurisdiccionales de su competencia.</p> <ul style="list-style-type: none">• De los recursos formulados en las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidades contables en vía jurisdiccional.	
---	--

En la actualidad la Sección de Enjuiciamiento está integrada por una Sala de Justicia, cuyo Presidente es el de la Sección, y por tres Consejeros de Cuentas, que actúan como órganos jurisdiccionales contables de primera instancia.

Por último, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo conocerá de los recursos de casación y revisión que se interpongan contra las sentencias por las Salas del Tribunal de Cuentas.

3.7.2. La responsabilidad contable exigida en vía administrativa.

La LOTCu⁴⁸⁹ permite la exigencia de responsabilidades contables a través de expedientes administrativos, que tramitarán las correspondientes Administraciones perjudicadas. Toda infracción de la normativa presupuestaria y contable que no sea constitutiva de alcance o malversación puede dar lugar a un expediente administrativo de responsabilidad contable.

Se configuran dos vías a través de las cuales se puede exigir la responsabilidad contable, bien a través del TCu, o mediante un expediente administrativo, encontrándonos en un supuesto de facultades exorbitantes de la Administración en donde actúa como juez y parte.

Las responsabilidades que supongan un daño o perjuicio a la Hacienda Pública se regulan en el Título VII de la LGP, recogándose en el artículo 177⁴⁹⁰ el catálogo de hechos que pueden generar responsabilidades. Este precepto reproduce el contenido del artículo 141 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, pero con una diferencia muy importante, se ha dejado de considerar infracción el hecho de no rendir cuentas reglamentariamente exigidas o presentadas con grandes defectos. “Incomprensible proceder que suscita desconfianza, perjudica a los ciudadanos e instituciones y solo

⁴⁸⁹ El artículo 41 de la LOTCu parece desviarse de la filosofía de la Ley al permitir exigir responsabilidades contables en vía administrativa, al afirmar que “1. En los casos en que las responsabilidades a que se refiere el art. 38 sean exigibles con arreglo a normas específicas en vía administrativa, la autoridad que acuerde la incoación del expediente la comunicará al Tribunal de Cuentas, que podrá en cualquier momento recabar el conocimiento del asunto.
2. Las resoluciones que se dicten por la Administración en que se declaren responsabilidades contables serán recurribles ante el Tribunal de Cuentas y resueltas por la Sala correspondiente.”

⁴⁹⁰ Artículo 177 Hechos que pueden generar responsabilidad patrimonial

1. Constituyen infracciones a los efectos del artículo anterior:

- a) Haber incurrido en alcance o malversación en la administración de los fondos públicos.
- b) Administrar los recursos y demás derechos de la Hacienda Pública estatal sin sujetarse a las disposiciones que regulan su liquidación, recaudación o ingreso en el Tesoro.
- c) Comprometer gastos, liquidar obligaciones y ordenar pagos sin crédito suficiente para realizarlos o con infracción de lo dispuesto en esta ley o en la de Presupuestos que sea aplicable.
- d) Dar lugar a pagos reintegrables, de conformidad con lo establecido en el artículo 77 de esta ley.
- e) No justificar la inversión de los fondos a los que se refieren los artículos 78 y 79 de esta ley y la Ley General de Subvenciones.
- f) Cualquier otro acto o resolución con infracción de esta ley, cuando concurran los supuestos establecidos en el artículo 176 de esta ley.

beneficia a los gestores incumplidores de la elemental obligación de rendir cuentas de lo que no es suyo”⁴⁹¹.

Las infracciones contables recogidas en el artículo 177 no exigen la existencia de un saldo injustificado en una cuenta⁴⁹², por lo que al ser el perjuicio más difícilmente constatable, requeriría siempre una labor de fiscalización previa. Pero, todos los perjuicios enumerados pueden dar lugar a la existencia de un saldo injustificado, por lo que constituirían alcance. Por consiguiente toda infracción administrativa contable podría subsumirse en el alcance⁴⁹³.

Esta afirmación supondría que solo el TCu podría conocer de estas infracciones, sin embargo la STCu 8/1995 en su FJ 4 reconoció que “no puede ni debe reconducirse toda la responsabilidad contable al alcance (razones de estricta legalidad lo impiden) por más que esa fuera la solución dada por el Derecho histórico regulador del enjuiciamiento contable”, por tanto hay que distinguir entre alcance y sanciones administrativas.

Sin embargo, las infracciones recogidas en el artículo 177 LGP dejarán de ser meras infracciones administrativas desde el momento en que reúnan los requisitos necesarios del alcance o malversación de acuerdo con la LFTCu. Hecho que no debería generar ningún problema a la hora de determinar si las responsabilidades contables se exigen en vía administrativa o ante el TCu, siempre y cuando existiera un único concepto genérico de infracción contable y sus clases.

Con referencia a la clasificación de las infracciones contables dentro de los dos grupos básicos de alcance y malversación y el resto de infracciones,

⁴⁹¹ ÁLVAREZ MARTIN, J. A.: *La responsabilidad en la gestión de los fondos públicos*, óp. cit., pág. 151.

⁴⁹² A excepción del apartado a) referido al alcance y malversación que estaría excluido del expediente administrativo por ser competente para su conocimiento el TCu.

⁴⁹³ CASANA MERINO, F.: *La responsabilidad contable: naturaleza jurídica y elementos que la integran*, óp. cit., pág. 126.

CORTELL GINER⁴⁹⁴ considera que existen discrepancias en la misma, ya que según su criterio al ser el concepto de alcance del artículo 72.1 LFTCu mucho más amplio que el recogido en la LGP, o normas equivalentes de las Comunidades Autónomas, provoca que algunos supuestos que en vía administrativa son supuestos de responsabilidad contable por ser una infracción distinta del alcance, en vía jurisdiccional se interpreten como alcance, no siendo competente la Administración para su conocimiento según la normativa del TCu.

No obstante, los supuestos de responsabilidades contables exigibles mediante un expediente administrativo no están tan desconectados del TCu, ya que existen dos puntos de enlace. En primer lugar, la facultad que tiene el TCu de recabar el asunto a través de la facultad de avocación del artículo 41.1 LOTCu. Y en segundo lugar, a través de la resolución de los recursos contra resoluciones en las que se declaren responsabilidades contables dictadas por la Administración.

Respecto al conocimiento de los recursos contra resoluciones que declaren responsabilidades contables los analizaremos con posterioridad, y con referencia a la posibilidad de avocación del expediente administrativo, la doctrina científica⁴⁹⁵ lo consideró cuanto menos discutible.

El primer punto objeto de crítica, es que la naturaleza jurídica de la avocación no encaja con la figura que contempla la LOTCu, ya que la avocación constituye una manifestación de una potestad administrativa fundamentada en el principio de jerarquía entre órganos de la Administración, o como manifestación del propio poder de un órgano delegante que recupera las competencias objeto de delegación.

Por consiguiente, al analizar si la posibilidad de avocación de un

⁴⁹⁴ CORTELL GINER, R.: “Los expedientes administrativos de responsabilidad contable”, *Auditoría Pública*, diciembre, 1999, pág. 64-67.

⁴⁹⁵ SOLA FERNÁNDEZ, M. F.: “La avocación de expedientes administrativos de responsabilidad contable”, incluido en Seminarios 1994-1995, Asociación de Letrados y Auditores y Servicio de Publicaciones del Tribunal de Cuentas, 1996, pág. 228 y ss.

expediente administrativo a favor del TCu se justifica por el principio de jerarquía o por la recuperación de una competencia delegada, nos surgen serios problemas, ya que la determinación de responsabilidades contables por la Administración se produce en el ejercicio de competencias de su titularidad.

Por consiguiente, la justificación de la presencia de la institución de la avocación en la normativa del TCu solo encuentra un argumento al ser el supremo órgano fiscalizador del sector público. Nota que le otorga una situación de jerarquía impropia respecto a los órganos que tienen encomendada las funciones de fiscalización del sector público.

También se critica la imprecisión del legislador al no haber contemplado la apertura de un juicio de cuentas derivado del expediente administrativo de responsabilidades contables, ya que como más tarde detallaremos, el TCu seguirá el procedimiento de juicios de cuentas para conocer de aquellas responsabilidades contables distintas del alcance o la malversación. Por consiguiente el paso siguiente a la avocación sería iniciar la pieza separada del artículo 45 LFTCu, sin embargo el artículo 3 e) de la LFTCu recoge que el expediente avocado será trasladado a la Sección de Enjuiciamiento que carece de competencias para iniciar la pieza separada. A partir de este punto no existe una respuesta a como tramitar el expediente avocado.

3.8. Procedimientos para la exigencia de responsabilidad contable.

El artículo 25 LOTCu establece tres posibles formas de satisfacer pretensiones procesales ante la jurisdicción del TCu, mediante juicios de cuentas, mediante procedimientos de reintegro por alcances y, finalmente mediante el expediente de cancelación de fianzas.

Antes de analizar cada una de estas vías procesales, es conveniente analizar algunos aspectos comunes a todos estos procesos judiciales.

3.8.1. Aspectos comunes.

a.- La jurisdicción contable y los principios de rogación y congruencia.

La primera característica que hay que destacar de la jurisdicción contable es la de su naturaleza rogada. Ninguno de los órganos del TCu que ejerce funciones jurisdiccionales puede actuar de oficio, es necesario que alguien ajeno solicite el inicio de las actuaciones para que las actuaciones jurisdiccionales puedan iniciarse.

Precisamente por esta situación tiene sentido la presencia del Ministerio Fiscal en el seno del TCu, ya que es necesaria la presencia de un órgano del Estado en el TCu que permita el inicio de acciones cuando existan posibles perjuicios en los caudales públicos por una deficiente gestión de los mismos.

En segundo lugar, el carácter rogado solo puede predicarse de la fase estrictamente procesal del TCu, ya que pueden exigirse responsabilidades contables en las fases preparatorias de los procedimientos contables.⁴⁹⁶

Entrando a analizar los principios de rogación y congruencia, el artículo 60 LFTCu establece que “La jurisdicción contable juzgará dentro del límite de

⁴⁹⁶ GONZALEZ SOLER, O. E.: “Las actuaciones preparatorias de los procesos contables”, *Revista Española de Control Externo*, n° 45, 2013, pág. 79-109.

las pretensiones formuladas por las partes y de las alegaciones de las mismas”. En este sentido, la SSJ 21/2004, de 27 del octubre, resuelve una alegación basada en la no apreciación de ciertos hechos que constaban en un proceso penal, frente a lo cual se afirma que “este planteamiento no debe ser aceptado, ya que, partiendo de que no consta resolución firme de la causa penal y, por tanto, no existen hechos probados en esa jurisdicción, el órgano de instancia valoró la prueba documental obrante en autos conforme a criterios de racionalidad y de acuerdo con el principio de justicia rogada que caracteriza el procedimiento por alcance (Sentencia de la Sala, ya citada, de 8 de octubre de 2003), no correspondiendo al mismo suplir las deficiencias existentes en la prueba aportada, pues dicha actividad es tarea, en cualquier caso, del demandante que persigue la estimación completa del petitum de su escrito de demanda”.

Esta regla se matiza en el apartado segundo del mismo artículo 60 LFTCu en donde se establece que “No obstante, si el órgano de dicha jurisdicción, al dictar resolución, estimare que la cuestión sometida a su conocimiento pudiera no haber sido apreciada debidamente por las partes por existir en apariencia otros motivos susceptibles de fundamentar la pretensión de responsabilidad contable o su oposición, lo someterá a aquéllas mediante providencia en que, advirtiendo que no se prejuzga el fallo definitivo, los expondrá y concederá a los interesados un plazo común no superior a diez días para que formulen las alegaciones que estimen oportunas, con suspensión, en su caso, del plazo para pronunciar la mencionada resolución.”

Se trata de buscar un equilibrio entre el deber del Órgano Jurisdiccional de resolver de acuerdo con los límites planteados en las demandadas y alegaciones de las partes, pero a su vez que sus resoluciones se ajusten a los requisitos del ordenamiento, y en último lugar a los de Justicia material. La SSJ de 27 de noviembre de 1992 ya reconoció la búsqueda de este equilibrio afirmando que “la facultad de los Órganos Jurisdiccionales de basar sus decisiones en fundamentos jurídicos distintos de los alegados por las partes y de aplicar el Derecho en la forma que considere procedente y correcta, siempre

que mantenga la debida congruencia entre lo pedido y lo resuelto”.

b.- La acción pública o acción popular contable.

El fundamento de esta institución se encuentra en los artículos 9.3 y 31.2 de la CE y, en particular, en el artículo 125. Pudiendo equipararse el ejercicio de la acción pública contable con el derecho constitucional de participación de los ciudadanos en la administración de justicia contable, en íntima conexión con el derecho a la tutela judicial efectiva, por cuanto el primer contenido de este derecho fundamental es el acceso a la jurisdicción⁴⁹⁷.

Esta figura se reconoció en el artículo 47.3 de la LOTCu, que la posibilitaba en todos los procedimientos jurisdiccionales del Tribunal, eximiéndola de cualquier fianza o caución. Se desarrolló en la LFTCu, en el artículo 56, en donde se recogen sus requisitos.

Sin embargo, para poder adentrarnos en la realidad de esta figura tenemos que recurrir a la jurisprudencia del Tribunal.

La acción popular contable se concibió como acción para exigir las responsabilidades contables y, por tanto, derivadas de las cuentas que han de rendir todos cuantos manejen caudales o efectos públicos, y con los requisitos caracterizadores de dicha responsabilidad, es decir, acción u omisión antijurídica, culpable, que origine un menoscabo en los caudales o efectos públicos, llevada a cabo por los que tienen a su cargo el manejo de los mismos y están por ello obligados a rendir cuentas de su gestión.⁴⁹⁸

A partir de esta definición, la jurisprudencia mantuvo un criterio de flexibilidad a la hora de interpretar los requisitos establecidos en el artículo 56.2 LFTCu, donde se exige que en el escrito de personación deben individualizarse

⁴⁹⁷ ÁLVAREZ MARTIN, J. A.: *La responsabilidad en la gestión de los fondos públicos*, óp. cit., pág. 164.

⁴⁹⁸ AUTO n° 20 año 1993 dictada por SALA DE JUSTICIA en el Recurso de apelación contra Auto de 10 de octubre de 1991, dictado en la acción pública n° 10/90. 20 de octubre de 1993.

los supuestos de responsabilidad contable, con referencia a las cuentas, actos u omisiones susceptibles de determinarla, así como los preceptos infringidos. Así, al analizar los requisitos del artículo 56, se dice “es esencial el principio *“pro actione”*, según el cual, la interpretación de las normas que rigen el acceso a la jurisdicción debe ser hecha del modo más favorable al ejercicio de la acción y a la obtención de una resolución fundada en derecho, sea o no favorable a las pretensiones formuladas, normalmente sobre el fondo si concurren los requisitos procesales para ello”⁴⁹⁹. Reconociéndose en el mismo Auto, que “en muchos casos -y así ocurre en el presente- quienes ejercitan este derecho ante la jurisdicción contable están al margen de la órbita económico-financiera del sector público y no disponen de la documentación necesaria para concretar con rigor los hechos”.

Por consiguiente, con esta doctrina era posible que la acción pública prosperara aunque no se indicaran las personas contra las que se dirigía la acción, considerando como sustancial el hecho de las salidas injustificadas de los fondos y no el cumplimiento estricto del procedimiento.

Sin embargo esta línea doctrinal se ha modificado en la Sentencia de la Sala de Justicia 8/2000, en donde se parte de considerar la acción pública como instrumento activo de participación de los ciudadanos en la función jurisdiccional del TCU. Pero considera que se trata de “un derecho de contenido procesal, pero no de carácter absoluto e incondicionado, sino, por el contrario, limitado y sujeto a unos requisitos jurídico-formales que, como se ha dicho, afectan tanto a la necesaria individualización de los supuestos de responsabilidad contable, como a la precisa referencia a las cuentas y actuaciones susceptibles de determinarla y a la concreta invocación de la normativa legal que se estime conculcada”. En la misma Sentencia, en su FJ 7º también se recoge que “no cabe admitir la acción popular con base en el mero interés por la legalidad y en el simple interés frente a supuestos agravios potenciales o futuros”.

⁴⁹⁹ AUTO nº 66 año 1997 dictada por Sala de Justicia en el Recurso de Apelación Nº 21/97 interpuesto contra el auto de fecha 10 de febrero de 1997, dictado en la acción pública nº 4/96. Ramo: Banco de España. Provincia: Madrid. 26 de noviembre de 1997.

Por consiguiente aquellos que pretendan ejercer la acción pública deben tener un gran conocimiento de quien y que actuaciones se han realizado con los fondos públicos para poder ser tenido en consideración. Lo cual tampoco quiere decir que la participación del ciudadano en la jurisdicción contable pueda llegar a buen término, ya que “el actor público, lo sabemos en primera persona, debe estar prevenido para recorrer una notable y larga carrera, en soledad y llena de obstáculos. Deberá acostumbrarse a la indiferencia del Ministerio Fiscal, cuando no a sus varapalos. También deberá prever el gravamen de una posible condena en costas, o, al menos, las insinuaciones que constantemente se le harán llegar”⁵⁰⁰.

3.8.2. Actuaciones previas a la exigencia de responsabilidad contable

En el capítulo XI del Título IV “De la función fiscalizadora del Tribunal y sus procedimientos” de la LFTCu se regulan las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidades contables. El TCu aunque tiene encomendadas dos funciones de naturaleza diferente, como son la función fiscalizadora y la función jurisdiccional, funciones que la normativa las ha planteado separadas y autónomas, sin embargo, esta separación no es absoluta y se han previsto mecanismos de comunicación entre ambos ámbitos, siempre teniendo en cuenta que cada una de estas funciones se basa en sus propios principios. Por consiguiente, se producen intercambios de información desde el ámbito de la fiscalización hacia el ámbito del enjuiciamiento mediante los mecanismos establecidos, como son la intervención del Fiscal del TCu, o el traslado de expedientes a la Sección de enjuiciamiento. Dentro de estos ámbitos de comunicación hemos de entender la inclusión dentro del título dedicado a las funciones fiscalizadoras de las actuaciones previas a la vía judicial.

Tras las actuaciones de examen de las cuentas o a través de un procedimiento de fiscalización del TCu se detectarán hechos que pudieran constituir responsabilidad contable. En el Capítulo XI se establecen dos formas

⁵⁰⁰ ÁLVAREZ MARTIN, J. A.: *La responsabilidad en la gestión de los fondos públicos*, óp. cit., pág. 169.

de actuación dependiendo si estas infracciones no fueran constitutivos de alcance o si.

Así el artículo 45 LFTCu establece que si los hechos detectados en la fase de fiscalización no fueran constitutivos de alcance contable, se inicia los trámites para determinar la existencia de responsabilidad contable y el inicio en su caso del correspondiente procedimiento, que en este caso es el de juicio de cuentas. Así, una vez detectados estos hechos por la sección de fiscalización, “el Consejero de Cuentas, de oficio o a instancia del Ministerio Fiscal o Letrado del Estado y con citación y, en su caso, intervención del presunto responsable o de sus causahabientes, acordará la formación de pieza separada con la finalidad de concretar los hechos, los posibles responsables, tanto directos como subsidiarios, y el importe total de los perjuicios ocasionados a los caudales o efectos públicos, cuando así resultare de lo actuado en el procedimiento fiscalizador de que se trate”, una vez tramitada la pieza separada se remite a la Sección de Fiscalización a efectos de iniciar el juicio de cuentas.

Por su parte los artículos 46 y 47 de la LFTCu establecen las actuaciones que se han de llevar a cabo, cuando los hechos que originan la responsabilidad contable si constituyen alcance, tanto si su conocimiento proviene del examen y comprobación de las cuentas públicas, como si se tiene conocimiento del mismo por cualquier otro cauce. En este caso las actuaciones que proceden son las correspondientes al procedimiento de reintegro por alcance.

3.8.3. Procedimiento de reintegro por alcance.

Tanto el procedimiento de reintegro por alcance como el de juicio de cuentas son procedimientos en los que se ejercita como pretensión la declaración de responsabilidad contable. La diferencia radica en el objeto de las pretensiones, así en el juicio de cuentas el objeto es el resarcimiento de los daños o perjuicios causados en los caudales o fondos públicos por hechos

distintos del alcance, pero constitutivos de responsabilidad contable. En el procedimiento jurisdiccional de reintegro por alcance los hechos se concretan en los supuestos de alcance y malversación en los términos en que los define la LOTCu y la LFTCu. Exigiéndose en ambos supuestos el intereses legal desde el día en el que se produjo el daño o alcance.

Por consiguiente la diferencia entre ambos procedimientos la encontramos en el supuesto de responsabilidad contable del que parten ambos procedimientos. Así el procedimiento jurisdiccional de reintegro por alcance conoce exclusivamente de aquellos supuestos de responsabilidad contable derivados de alcances o malversación según la definición de la normativa del Tribunal. Entendiéndose por exclusión, que los juicios de cuentas conocen de los otros supuestos de responsabilidad contable.

Además de esta diferenciación por razón de la materia, existe otra diferencia entre ambos procedimientos, ya que el juicio de cuentas esta previsto para aquellos supuestos en los que haya un procedimiento fiscalizador previo, del que se haya derivado una pieza separada con los antecedentes necesarios de la fiscalización.

a.- Inicio del procedimiento.

El procedimiento de reintegro por alcance se iniciará de tres maneras distintas; mediante el ejercicio de la función fiscalizadora del propio TCu, ya que aquellos hechos constitutivos de responsabilidad contable por alcance o malversación que detecte el Tribunal en el ejercicio de sus actuaciones fiscalizadoras, los deberá poner en conocimiento de la Sección de Enjuiciamiento para la incoación, si procede, del correspondiente procedimiento. En segundo lugar, mediante la denuncia externa del TC, incluidos los OCEX. Y en último lugar, a través del ejercicio de la actuación pública de responsabilidad contable⁵⁰¹.

⁵⁰¹ CUBILLO RODRÍGUEZ, C.: *La jurisdicción del Tribunal de Cuentas*, óp. cit. pág. 185.

b.- Trámites del procedimiento de reintegro por alcance. Las diligencias preliminares.

La primera fase del procedimiento son las diligencias preliminares⁵⁰², que se rigen por el artículo 46 LFTCu en el que se regula que el Consejero de Cuentas al que se le hubiera turnado el procedimiento debe decidir, previa audiencia del ministerio Fiscal, Servicio Jurídico del Estado y, en su caso, si estuviere comparecido en forma, de quien hubiere deducido la pretensión de responsabilidad contable, si los hechos presentan indicios de responsabilidad contable, dictando un auto en el que se propone el nombramiento del Delegado Instructor.

Si los hechos “no revistan caracteres de alcance o cuando no fuere éste individualizado con referencia a cuentas determinadas o a concretos actos de administración, custodia o manejo de caudales o efectos públicos, podrá el Consejero de Cuentas a que hubiere correspondido, previa audiencia del Ministerio Fiscal, Letrado del Estado y, en su caso, si estuviere comparecido en forma, de quien hubiere deducido la pretensión de responsabilidad contable, por término común de cinco días, decretar el archivo de las actuaciones”⁵⁰³.

La segunda fase del procedimiento es la fase de instrucción, que se desarrolla por un Delegado Instructor, nombrado por la Comisión de Gobierno y se llama Actuaciones Previas, reguladas en el artículo 47 LFTCu, teniendo como objetivo concretar los hechos que presuntamente podrían ser constitutivos de responsabilidad contable.

Respecto a la naturaleza jurídica de las actuaciones previas, ha existido un amplio debate con referencia sobre si su naturaleza es jurisdiccional o administrativa, así como sobre el contenido de las mismas. Así, la Sala de Justicia del propio TCu ha considerado en algunas ocasiones que las competencias y funciones del Delegado Instructor debían de tener un carácter

⁵⁰² La Jurisprudencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas les ha negado carácter jurisdiccional, entre otras en los Autos de 30 de octubre y 27 de noviembre de 1992.

⁵⁰³ Artículo 46.2 Ley 7/1988, de 5 de abril, de funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

restrictivo (Auto de 2 de noviembre de 1992)⁵⁰⁴, sin embargo en otras ocasiones considera un carácter más amplio (Auto de 22 de julio de 1993)⁵⁰⁵.

Respecto a si las actuaciones previas podrían tener una naturaleza administrativa o jurisdiccional, la doctrina científica⁵⁰⁶ coincide en concederle naturaleza administrativa a esta fase, entre otros motivos, porque su tramitación se pone en manos de los Delegados Instructores, que son funcionarios designados por la Comisión de Gobierno, las decisiones de los Delegados Instructores no vinculan a los legitimados activamente, pudiendo presentar estos demanda sobre terceros que no hayan sido considerados legitimados pasivos, e incluso sobre distintos hechos de los considerados por el Delegado Instructor. Para terminar, aunque los Delegados Instructores pueden adoptar medidas de aseguramiento de carácter real, como embargo de bienes de aquellos que consideren presuntamente responsables por alcance, estas medidas se adoptan y ejecutan de conformidad con el Reglamento General de Recaudación, y no con normas de carácter procesal.

La jurisprudencia también le concede carácter administrativo. Así la Sala

⁵⁰⁴ Auto de 2 de noviembre de 1992, “la función del Delegado Instructor es dilucidar si los hechos de que se trata son o no constitutivos de alcance o de malversación contable en los términos previstos en el artículo 72 de la Ley de Funcionamiento y determinar quienes sean los presuntos responsables por ser los encargados del manejo y custodia de los caudales o efectos alcanzados, reflejando todo ello en la liquidación provisional, y actuar, si así fuere, de conformidad a lo previsto en los apartados f) y g) del artículo 47.1 de la antecitada Ley. Cualquier otra valoración sobre la culpabilidad en la conducta de los presuntos responsables o sobre cualquier otro aspecto que sea definitorio para la apreciación de la responsabilidad contable queda reservado al procedimiento jurisdiccional correspondiente, que dimanará de las actuaciones previas, y será en esta sede y por el órgano de primera instancia de la jurisdicción contable donde se tomarán las decisiones y se realizarán las declaraciones al respecto”

⁵⁰⁵ Auto de 22 de julio de 1993, “No puede intentarse reducir el ámbito de actuación del Delegado Instructor a dilucidar simplemente si los hechos son o no constitutivos de alcance, sin permitirle una valoración de la conducta de los presuntos responsables. Ya que para determinar la condición de presuntos responsables, es preciso analizar y valorar si aquella conducta se ajusta o no a los requisitos que, para exigir responsabilidad contable, exige el artículo 49.1º de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

Esta valoración provisional del grado de culpabilidad por parte del Delegado Instructor, resulta una exigencia insoslayable que debe cumplir. Sin valorar previamente la existencia de grado de culpabilidad en el enjuiciado, el Delegado Instructor se vería impelido a no poder cumplir con lo establecido en los apartados "d", "e", "f", y "g" del nº 1 del artículo 47, de la Ley 7/1988.

El pretender eliminar el elemento volitivo de un acto y reducirlo a elementos de puro fenómeno físico, dejando para una fase posterior el examen de voluntariedad, implica la más absoluta indefensión del enjuiciado, atentando a su presunción de inocencia y conculcando gravemente lo establecido en el artículo 24 de nuestra Constitución”

⁵⁰⁶ GONZALEZ SOLER, O. E.: “Las actuaciones preparatorias de los procesos contables”, óp. cit., pág. 79-109.

de Justicia del TCu ha señalado⁵⁰⁷ que no son un procedimiento jurisdiccional, sino que tienen “un carácter preparatorio del ulterior proceso jurisdiccional contable, por lo que su objeto es la práctica de las diligencias precisas para concretar los hechos imputados y los presuntos responsables, así como, en el caso de que de las actuaciones llevadas a cabo se desprendan indicios de responsabilidad contable, cuantificar, de manera previa y provisional, el perjuicio ocasionado en los caudales públicos, procediendo, seguidamente, a adoptar las medidas cautelares de aseguramiento que sean necesarias para garantizar los derechos de la Hacienda Pública”⁵⁰⁸.

En definitiva, como se recoge en el Auto de esta Sala de 16 de julio de 2008, las actuaciones previas no constituyen un procedimiento contradictorio donde los interesados formulen alegaciones o propongan pruebas, sino que el Delegado Instructor debe realizar aquellas diligencias de averiguación que sean suficientes para llegar a un juicio razonable acerca de los hechos de que se trate⁵⁰⁹. Y como se ha manifestado en el Auto de 20 de diciembre de 2002 «si las partes legitimadas para comparecer en el Acta de Liquidación Provisional no están de acuerdo con las valoraciones y conclusiones a las que llega el Delegado Instructor, tras la realización de las diligencias precisas para fundamentarlo, la posible oposición de las partes personadas a estas conclusiones deberá ser ejercitada en el juicio contable que se incoe, y corresponderá al juez de lo contable dirimir la contienda».

Las actuaciones que debe realizar el Delegado Instructor están contempladas en el artículo 47 LFTCu, donde en su apartado primero⁵¹⁰

⁵⁰⁷Auto de 9 de febrero de 2007, razonamiento jurídico 4º, “Conviene recordar, además, que las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidad contable tienen carácter preparatorio del ulterior proceso jurisdiccional, por lo que tienen por objeto la práctica de las diligencias precisas para concretar los hechos y los presuntos responsables, así como, en su caso, cuantificar de manera previa y provisional el perjuicio ocasionado en los caudales públicos, procediendo, seguidamente, a adoptar las medidas cautelares de aseguramiento que sean necesarias para garantizar los derechos de la Hacienda Pública.”, Auto de 2 de diciembre de 2008.

⁵⁰⁸ Auto de 3 de junio de 2009.

⁵⁰⁹ GUTIERREZ GARCÍA, M^a. C.: *La responsabilidad contable de los gestores de fondos públicos*, óp. cit., pág. 145.

⁵¹⁰ Apartado primero del artículo 47 LFTCu, “a) Nombramiento de Secretario que autorice y lleve a efecto cuantos proveídos y diligencias se pronuncien o se practiquen en el procedimiento.

b) Reclamación de las diligencias preventivas del alcance que se hayan instruido por el Jefe del Centro o Dependencia donde haya ocurrido la falta, o por el alcanzado en su caso.

enumera las diligencias que componen el periodo de instrucción.

Finalmente, respecto a esta fase, CUBILLOS RODRIGUEZ realiza una crítica del plazo asignado por el legislador para la realización de estas complejas Actuaciones instructoras, consistente en dos meses, prorrogable a otro más mediando justa causa. Plazo que a su juicio, resulta “inviabile desde un punto de vista práctico sino incluso contrario a la naturaleza y contenido legal de estas diligencias”⁵¹¹.

Contra las resoluciones dictadas por el Delegado Instructor cabe el recurso contemplado en el artículo 48 LFTCu, que se califica como especial y sumario por razón de la materia⁵¹². Aunque se formula ante el órgano que ha dictado la resolución impugnada, su admisión, tramitación, estimación o desestimación le corresponde a la Sala de Justicia. En esta vía de recurso no se pretende revisar la resolución, sino que se configura para ofrecer a los intervinientes en las Actuaciones Previas un medio para revisar cuantas resoluciones puedan minorar sus posibilidades de defensa. Los motivos de interposición son los taxativamente recogidos en la norma, la denegación de diligencias solicitadas o indefensión. Y se desarrolla mediante un procedimiento sencillo y rápido cuyos trámites se han ido configurando por vía jurisprudencial⁵¹³.

c) Práctica de las diligencias oportunas en averiguación del hecho y de los presuntos responsables o causahabientes, a no ser que se considerasen suficientes las practicadas con anterioridad.

d) Pase del tanto de culpa a los Tribunales ordinarios, si hubiese indicios de responsabilidad criminal, salvo que conste haberse hecho en las diligencias preventivas.

e) Liquidación provisional del alcance, previa citación de los presuntos responsables, Ministerio Fiscal, Letrado del Estado o, en su caso, legal representación de la entidad perjudicada, con mención expresa de la clase de valores, efectos o caudales públicos que pudieran haber sufrido menoscabo.

f) Requerimiento de los presuntos responsables para que depositen o afiancen, en cualquiera de las formas legalmente admitidas, el importe provisional del alcance, más el cálculo, también provisional, de los intereses que pudieran resultar procedentes, bajo apercibimiento de embargo.

g) Embargo de los bienes de los presuntos responsables a no ser que tuviesen afianzada, o afianzaren, en forma legal, sus posibles responsabilidades en los términos establecidos en el Reglamento General de Recaudación.”

⁵¹¹ CUBILLO RODRÍGUEZ, C.: *La jurisdicción del Tribunal de Cuentas*, óp. cit. pág. 188.

⁵¹² GUTIERREZ GARCÍA, M^a. C.: *La responsabilidad contable de los gestores de fondos públicos*, óp. cit., pág. 148.

⁵¹³ Auto de la Sala de Justicia de 23 de febrero de 1995.

c.- Procedimiento jurisdiccional.

La LFTCu determina las actuaciones a realizar en la fase de primera instancia en el capítulo VIII del Título V, a partir de las conclusiones de las Actuaciones Previas. Pudiendo ser impugnadas las sentencias dictadas por los Consejeros de Cuentas a través de un recurso de apelación.

3.8.4. El juicio de cuentas.

Como ya se ha puesto de manifiesto, los juicios de cuentas son los procedimientos jurisdiccionales para la exigencia de responsabilidades contables por hechos distintos del alcance y la malversación. Están regulados en los artículos 68 a 71 de la LFTCu.

El juicio de cuentas se inicia mediante el ejercicio de la función fiscalizadora por el propio TCu, ya que, si como resultado de dicha fiscalización se detectan hechos que pudieran constituir una responsabilidad contable por infracciones distintas al alcance o malversación, el Consejero de Cuentas procederá a acordar la formación de la correspondiente pieza separada, que es la fase instructora de este procedimiento.

a.- La pieza separada.

La pieza separada se regula en el artículo 45 LFTCu, desprendiéndose del mismo las siguientes características; se trata de una actuación previa a la exigencia de responsabilidad contable, derivada de un procedimiento de fiscalización en sentido amplio, referida a un ilícito contable distinto al alcance, en donde se incorporaran los antecedentes necesarios del procedimiento fiscalizador, para la averiguación de los hechos y de los presuntos responsables. Sin embargo, este precepto no especifica con suficiente rigor ni los supuestos en que procede incoar pieza separada, ni la posibilidad de nombrar instructor de la misma, ni el procedimiento que debe seguirse para su

tramitación.

La incidencia práctica de la pieza separada ha sido muy escasa en las actuaciones jurisdiccionales del TCu⁵¹⁴, entre otros motivos por la desafortunada regulación del artículo 45 LFTCu, sin embargo la doctrina⁵¹⁵ considera que la pieza separada debe desempeñar un papel mayor en el enjuiciamiento contable. En primer lugar, porque debe existir una mayor coordinación e interrelación entre las funciones fiscalizadoras y jurisdiccionales, pues al fiscalizar pueden detectarse hechos determinantes de responsabilidad contable. Esta relación tiene un expreso respaldo en la Declaración de Lima de INTOSAI, al reconocerse que la función jurisdiccional del Tribunal, no puede considerarse de forma independiente a la función de control de la gestión económico financiera.

Por otra parte, la pieza separada debería alcanzar una especial significación como consecuencia del sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de eficiencia y economía en cumplimiento del artículo 31.2 de nuestra Constitución, ya que el control que debe ejercerse a la actividad pública, en los supuestos de ineficiencias de gestión deberían sustanciarse a través de procedimientos de fiscalización del Tribunal en un juicio de cuentas.

⁵¹⁴ El Auto 21 de julio de 2008 justificó la poca aplicación práctica de la pieza separada ya que “la Ley 7/1988 definió, por primera vez en nuestro Ordenamiento jurídico, el concepto de alcance en su art. 72.1, y lo hizo de una manera tan amplia que la experiencia nos ha demostrado que la mayoría -por no decir, todas- de las contravenciones descritas en la Ley General Presupuestaria como posibles supuestos de responsabilidad contable distintos del alcance, caben en el concepto del art. 72.1, cuando producen un resultado dañoso, real y efectivo en los caudales públicos, con la consecuencia añadida de que el procedimiento de reintegro por alcance viene siendo el cauce procesal adecuado -prácticamente el único- para dilucidar la mayoría de los supuestos de responsabilidad contable, cualquiera que sea la causa de su hallazgo, quedando reducido el juicio de cuentas para aquellos supuestos de responsabilidad contable que, aún cuando pudieran encerrarse en el concepto del art. 72.1 de la LFTCu, han sido detectados como consecuencia de un procedimiento de fiscalización.

⁵¹⁵ VACAS GARCÍA-ALOS, L.: “La pieza separada como actuación previa a la exigencia de responsabilidad contable en vía jurisdiccional: aspectos subjetivos y objetivos”, en Seminarios 1994-1995, Tribunal de Cuentas, asociación de Letrados y Auditores y Servicio de Publicaciones del Tribunal, 1996, pág. 11.

a.1.- Naturaleza jurídica de la pieza separada

Dentro de la controversia sobre la naturaleza, contenido y tramitación de la pieza separada, el aspecto más relevante ha sido el de su naturaleza jurídica, tanto por ser el más controvertido, como por su implicación práctica, al afectar a planteamiento que realizaremos posteriormente.

Tras un acuerdo inicial sobre el carácter esencialmente administrativo de la pieza separada, se originó una gran controversia tras la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 1995⁵¹⁶, que afirmaba en su fundamento jurídico quinto que “esa fase (la pieza separada) tienen carácter jurisdiccional”. El TS llega a esta conclusión con base en los siguientes razonamientos; en primer lugar, que el art. 45 Ley de Funcionamiento del TCu se refiere a un conjunto de actuaciones, distintas de las funciones fiscalizadoras. Las funciones del art. 45 citado son jurisdiccionales, preparatorias para la iniciación del procedimiento del oportuno juicio de cuentas (art. 45.2 Ley de Funcionarios del TCu) a seguir conforme a los arts. 68 y ss. de dicha Ley de Funcionamiento. Y en segundo lugar, porque considera que la pieza separada está incluida dentro de la fase que la ley denomina diligencias previas para la iniciación del procedimiento del juicio de cuentas, del que aquella forma parte, lo que quiere decir que esa fase tiene carácter jurisdiccional.

La doctrina de la Sala de Justicia de la Sección de Enjuiciamiento es unánime al considerar el carácter no jurisdiccional de la pieza separada. Así, entre otras, podemos citar los Autos de 25 de noviembre y 22 de diciembre de 1999, como el Auto 21 de julio de 2008 en donde se afirma que “la Ley de Funcionamiento, obligada sin duda por las menciones que la Ley Orgánica contiene a las «actuaciones instructoras», configuró ambos procedimientos jurisdiccionales precedidos de sendas «actuaciones previas» de naturaleza no jurisdiccional, facilitadoras y preparatorias del ulterior proceso”.

⁵¹⁶ En el mismo sentido las STS S 3ª de 8 de julio de 2003, 27 de febrero de 2004 y 14 de junio de 2006.

La doctrina científica también ha mantenido posturas contradictorias sobre si el conjunto de diligencias del artículo 45 LFTCu constituyen una mera actividad recopilatoria de antecedentes, o por el contrario es un auténtico procedimiento jurisdiccional. En este último sentido, VACAS GARCIA-ALOS⁵¹⁷ considera que tanto las actuaciones preparatorias del juicio de cuentas, mediante la formación de la pieza separada, como las actuaciones preparatorias del procedimiento de reintegro por alcance, no son en modo alguno fiscalizadoras o meramente administrativas, entre otras causas porque la unidad encargada de las actuaciones previas depende de la Sección de Enjuiciamiento, la dirección y tramitación de la pieza separada corresponde a un Consejero de Cuentas, que aunque no pertenezca a la Sección de Enjuiciamiento, no puede obviarse su estatuto personal y funcional (artículos 136.3 de la CE y 30.2 LOTCu).

Un sector mayoritario de la doctrina⁵¹⁸, ha defendido el carácter administrativo de la pieza separada, entre otros, PAJARES GIMENEZ⁵¹⁹ plantea las siguientes razones para argumentar una visión no jurisdiccionalista de la pieza separada.

Parte de una interpretación literal, sistemática y auténtica de los antecedentes legislativos, así considera que la pieza separada está incluida en un capítulo, el “de las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidad contable”, que el legislador desgajó intencionadamente del capítulo dedicado a la “jurisdicción contable” y “sus procedimientos”.

Esta idea la complementa con lo que denomina “interpretación auténtica” realizada por el propio legislador en el Preámbulo de la LFTCu, donde al referirse a los procedimientos fiscalizadores, señala en el último párrafo que “ante la imposibilidad de atribuir naturaleza estrictamente jurisdiccional a la

⁵¹⁷ VACAS GARCÍA-ALOS, L.: *La responsabilidad contable de los gestores públicos y de los perceptores de subvenciones en la jurisprudencia*, óp. cit., pág. 173-174.

⁵¹⁸ En el mismo sentido CUBILLO RODRÍGUEZ, C.: *La jurisdicción del Tribunal de Cuentas*, óp. cit. pág. 222-223, ROSIÑOL I VIDAL, C.: *La responsabilidad contable y la gestión de los recursos públicos*, óp. cit., pág. 129.

⁵¹⁹ PAJARES GIMENEZ, J. A.: “El diseño de las actuaciones previas en el ámbito de la armonización de la jurisdicción contable”, *Revista Española de Control Externo*, 1992, pág. 153-183.

inicialmente prevista fase instructora de los procedimientos para la exigencia de responsabilidades contables,, se contemplan también las actuaciones previas a la iniciación de la vía jurisdiccional, de tal manera que puedan servir de necesario soporte de la misma”.

a.2.- El contenido y tramitación de la pieza separada

La pieza separada tiene como antecedente un procedimiento fiscalizador acabado, y como su propia denominación revela, se separa o desgaja de este procedimiento como un conjunto de actuaciones documentadas que tienen como base el procedimiento fiscalizador. Por consiguiente está vinculada al procedimiento fiscalizador, de forma que hasta que no se llega a la conclusión del mismo, desprendiéndose hechos que pudieran dar lugar a responsabilidad contable, siempre que no se trate de supuestos constitutivos de alcance o malversación, no podrá el órgano competente incoar el procedimiento.

Respecto al contenido de la pieza separada, el Auto de la Sala de Justicia de 16 de julio de 2008 reconoce que no está desarrollado, así reconoce que la Ley de Funcionamiento “no ha tasado unas diligencias concretas que hayan de integrar la pieza separada, ni tampoco se ha remitido a los trámites de procedimiento alguno para su cumplimentación, como hace sin embargo dicha Ley en otras ocasiones, sino que el legislador de 1988, teniendo en cuenta el mandato del art. 44 de la Ley Orgánica 2/1982 que sujetó a la reserva de la Ley de Funcionamiento la actuación del Tribunal, reguló la pieza separada en el art. 45 con un contenido formal y material y una finalidad expresamente determinadas que no requieren labor alguna de integración jurídica, a menos que se pretenda ir más allá de lo establecido por el legislador.

Resulta, así, como consecuencia lógica de cuanto queda destacado, que siendo la pieza soporte y preparación del proceso jurisdiccional, «...su contenido y tramitación no pueden invadir las actuaciones y el ámbito procesal reservado al proceso propiamente dicho y, por tanto, las diligencias que se realicen han de limitarse y acomodarse de forma rigurosa a lo preceptuado y

previsto en el art. 45 de la Ley de Funcionamiento, suprimiéndose cualquier trámite que exceda de la finalidad establecida en el mismo y de ahí, que, en esta sede, no pueda hablarse con propiedad de una fase de alegaciones ni de una fase probatoria en la que se reciban las actuaciones y la pieza separada a prueba y se practiquen las que los interesados propongan, sino que habrá que entender que el Consejero de Cuentas de la Sección de Fiscalización cumple el mandato del art. 45 de la Ley de Funcionamiento cuando practica las diligencias conducentes a formar un rollo o pieza documental, en la que se contengan los antecedentes del procedimiento fiscalizador adecuados a la finalidad de proporcionar información suficiente relativa a los hechos, posibles responsables e importe total de los perjuicios ocasionados al Tesoro público y que permitan iniciar el ejercicio de las acciones del resarcimiento o de oposición del consiguiente juicio de cuentas.» (Auto del TCu de 25 de noviembre de 1999).”

a.3.- La formación de piezas separadas por los OCEX.

Para algunos autores⁵²⁰ el juicio de cuentas podría iniciarse mediante el ejercicio de la función fiscalizadora de los Organismos de Control Externo de las Comunidades Autónomas, si como consecuencia del ejercicio de dicha función aparecieran indicios de responsabilidad contable distinta al alcance o malversación. Así el propio OCEX podría acordar el inicio de la fase instructora de un juicio de cuentas cuando los hechos a enjuiciar se hayan detectado por causa de su función fiscalizadora.

Sin embargo, la posibilidad de que los OCEX acuerden la formación de piezas separadas en los términos del artículo 45 LFTCu, y que una vez terminada su tramitación se remita a la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal a efectos de iniciación del oportuno juicio de cuentas está conectado directamente con la naturaleza que se predique de la pieza separada. Ya que si se sostiene que tiene carácter jurisdiccional la pieza separada, y dado que el ejercicio de la función jurisdiccional radica exclusivamente en el TCu, les

⁵²⁰ CUBILLO RODRÍGUEZ, C.: *La jurisdicción del Tribunal de Cuentas*, óp. cit. pág. 199

resultaría imposible a los OCEX la tramitación de piezas separadas. Como ya se ha analizado, gran parte de la doctrina considera el carácter administrativo de la pieza separada, lo cual abriría la posibilidad a que los OCEX pudieran incoar y formar piezas separadas.

Remitiéndonos de nuevo al artículo 45 LFTCu, puede surgir otro problema para la formación de piezas separadas por los OCEX si se realiza una interpretación literal del precepto, que nos lleva a afirmar que solo los Consejeros del Tribunal de la Sección de Fiscalización son competentes para incoar piezas separadas. PAJARES JIMENEZ⁵²¹ considera que aceptar esta interpretación podría llevar a problemas de imposible solución, siendo partidario de realizar una interpretación finalista del precepto. Si el procedimiento fiscalizador es la base sobre la que se construye la pieza separada, la solución más lógica es que sea el responsable de la fiscalización el órgano competente para decidir la incoación o no de la pieza separada y tramitarla, a través de la incorporación de todos los antecedentes del procedimiento de fiscalización. En consecuencia, según el autor, los Órganos de fiscalización autonómicos son competentes para la incoación y tramitación de piezas separadas, sin necesidad de delegación previa por parte del TCu.

a.4.- La acción pública contable y la pieza separada.

Otra de las lagunas que tiene el artículo 45 LFTCu al regular la pieza separada surge ante la posibilidad de ejercer la acción pública por responsabilidad contable distinta del alcance o malversación, sin existir una actividad fiscalizadora previa.

Ante esta incógnita, podemos encontrar una respuesta en el Auto de la Sala de Justicia 13/1999, de 22 de diciembre, donde el ejercicio de la acción pública no conlleva a la formación de una pieza separada, sino que se debe esperar a la finalización de los procedimientos fiscalizadores. Pero en el

⁵²¹ PAJARES GIMENEZ, J. A.: “El diseño de las actuaciones previas en el ámbito de la armonización de la jurisdicción contable”, óp. cit., pág. 153-183.

supuesto de que no exista este procedimiento fiscalizador, el Auto considera que la acción pública se puede ejercitar cumpliendo todos los requisitos formales de representación y defensa procesal. Pero ello no implica que esto inicie la actividad jurisdiccional del TCu. Se requiere que previamente se haya iniciado un procedimiento jurisdiccional de responsabilidad contable y “si no existiera iniciado procedimiento jurisdiccional en exigencia de responsabilidad contable, el Consejero de Cuentas turnado, previamente a la incoación del correspondiente procedimiento jurisdiccional contable, habría de acordar, en aras de procurar la tutela judicial efectiva, bien recabar la formación de la pieza separada, caso de haberse efectuado el pertinente examen y comprobación de las cuentas o tramitado el oportuno procedimiento fiscalizador, bien el nombramiento de un Delegado Instructor para realizar la correspondiente actividad previa de investigación (art. 56.2 de la Ley 7/88). Es importante destacar que, aunque sea el Consejero de Cuentas titular del Departamento de la Sección de Fiscalización encargado del examen o comprobación de las cuentas o de la tramitación del procedimiento de fiscalización el único competente para acordar la formación de la pieza separada, de oficio o a instancia del Ministerio Fiscal o Abogado del Estado, sin que la petición de estos últimos sea vinculante, como declara la STS de 27 de mayo de 1995, en el caso del ejercicio de una acción pública, y para no privar a su titular de un derecho que le concede una Ley Orgánica y por respeto al art. 24 de la Constitución (STS de 16 de julio de 1988) sea dado mantener que la petición del Consejero de Cuentas de la Sección de Enjuiciamiento que conoce de la acción pública, en el sentido de que se proceda a su formación («acordará...recabar...la formación de la pieza separada», señala el art. 56.2 de la Ley 7/1988) debe siempre ser atendida, porque ante la exigencia inexcusable de actuaciones previas para el ejercicio de acciones depuradoras de la responsabilidad contable, el único modo de amparar el derecho a la tutela judicial efectiva sería practicar las pertinentes actuaciones que, como venimos señalando, resultan imprescindibles para activar la vía jurisdiccional y cuya no realización supondría que por motivos meramente formales o procedimentales se vulnerase aquel derecho fundamental a obtener una resolución de fondo, siempre que concurren los presupuestos procesales exigidos”.

Sin embargo, pese a que el esquema doctrinal que configuró este Auto aparentemente respondía a los interrogantes planteados, ÁLVAREZ MARTIN⁵²² analiza esta solución poniendo de manifiesto la verdadera complejidad que esconde, ya que la responsabilidad contable activada por una acción pública está limitada exclusivamente a una pretensión de daños y perjuicios resultantes de alcance o malversación. Además, plantea las dificultades que tiene el presunto ejerciente de la acción pública para cumplir con las previsiones del artículo 56.3 LFTCu, donde se recoge que en el escrito de acción pública se deben individualizar los supuestos de responsabilidad contable, haciendo referencia específica a cuentas determinadas, o a concretos actos de intervención, administración, custodia o manejo de bienes, caudales o efectos públicos. Todo ello respecto de una cuentas que quizás no se han rendido, o no han sido fiscalizadas o publicitada la fiscalización realizada en tiempo adecuado.

Tras estos requisitos de cuasi imposible cumplimiento (no hay nada más opaco que las cuentas de cualquier ente público), la norma del Tribunal pone aun más trabas a aquellos que quieren asumir el riesgo de ejercer la acción pública, ya que el Consejero de cuentas que resuelva esta pretensión puede rechazarla en Auto motivado imponiendo las costas determinadas en el proceso civil, “sin perjuicio del testimonio de particulares que quepa deducir para el pase del tanto de culpa a la jurisdicción penal y de la responsabilidad civil que, en su caso, resultase procedente”⁵²³.

Concluyendo el autor que tras todo este procedimiento solo existe una “forma de proteger la opacidad pública, advirtiendo desde el primer momento que quien se atreva a adentrarse en estos vericuetos responde con su patrimonio”.

⁵²² ÁLVAREZ MARTIN, J. A.: *La responsabilidad en la gestión de los fondos públicos*, óp. cit., pág. 246-247.

⁵²³ Artículo 56.2 LFTCu.

b.- Procedimiento jurisdiccional.

Tras la tramitación de la pieza separada, ésta es remitida al Consejero de Cuentas de la Sección de Enjuiciamiento competente para su tramitación. Este puede adoptar dos tipos de medidas. En primer lugar, si de la pieza resultara, de modo manifiesto e inequívoco, la inexistencia de responsabilidad contable, la falta de jurisdicción, la incompetencia del órgano jurisdiccional o la falta de procedimiento fiscalizador del que haya de desprenderse la responsabilidad contable, declarará no haber lugar a la incoación del juicio de cuentas en los términos prevenidos para la inadmisión en el proceso Contencioso-Administrativo. Si de lo actuado se admite a trámite el juicio, se procederá a publicar los correspondientes edictos de los hechos motivadores de la responsabilidad contable para que puedan comparecer los legalmente habilitados para el mantenimiento u oposición de la pretensión contable.

Una vez transcurrido el plazo para los emplazamientos, se dará traslado de la pieza y demás actuaciones al representante legal del Sector Público, para la presentación de la demanda en el plazo de 20 días. Si ésta no se presentara se dará traslado al Ministerio Fiscal para que la formulase si procediese.

Tras la presentación de la demanda, se traslada a los demandados y al Ministerio Fiscal, dándole los trámites del procedimiento contencioso administrativo ordinario, a diferencia de los previstos para el procedimiento de alcance que se rige por las normas procesales civiles.

3.8.5. El expediente de cancelación de fianzas.

El tercer procedimiento jurisdiccional recogido en la Ley de funcionamiento del TCu es el expediente de cancelación de fianzas⁵²⁴. Este expediente, a diferencia de los expedientes de reintegro por alcance o juicio de cuentas en los que resuelven pretensiones de responsabilidad contable, no

⁵²⁴ El expediente de cancelación de fianzas se regula en los artículos 75 a 77 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

responde a una contradicción de pretensiones, sino que como establece el artículo 59.2 LFTCu en ellos la pretensión se limita a la devolución de cantidades depositadas, o de garantías constituidas para responder de algún procedimiento de exigencia de responsabilidad contable⁵²⁵.

⁵²⁵ MEDINA GUIJARRO, J. y PAJARES GIMENEZ, J.: “La Jurisdicción Contable: Contenido y procedimientos”, *Revista Española de Derecho Financiero*, 1992, pág. 197-246 (NÚÑEZ PEREZ, Reforma de la legislación del Tribunal de Cuentas: fiscalización, 2002) (MUÑOZ ÁLVAREZ, 2003).

4. CRÍTICA Y PROPUESTAS

Tras haber analizado la situación de la jurisdicción contable en España, debemos realizar una reflexión crítica que nos permita reconocer aquellos aspectos positivos que aporta el TCu, como aquellos otros, más controvertidos, cuya modificación supondría desde nuestro punto de vista mejoras en el funcionamiento de la Institución.

Para poder determinar aquellos efectos positivos del modelo de control externo en nuestro país, CUBILLOS⁵²⁶ consideró que se debían tomar tres criterios de fundamentación que determinaran el carácter ventajoso de la función enjuiciadora del TCu. Estos eran el de “especialización”, el de “coherencia institucional” y por último el de “jurisprudencia contable”.

En respuesta al primer criterio, el de especialización, la jurisdicción del TCu ha reflejado este principio en el Sistema Jurisdiccional Español, dado el tratamiento sistemático y profundo que se ha dado por la Jurisprudencia Contable a las materias propias. Esta jurisprudencia, tanto en primera instancia como en la Sala de Justicia Contable, ha dado un tratamiento especializado a las cuestiones relativas al manejo de fondos y caudales públicos, y han supuesto una profundización el concepto de justicia del gasto. También debe destacarse las aportaciones del Tribunal Supremo en cuestiones planteadas en vía jurisdiccional contable.

La segunda cuestión que se nos plantea a partir del criterio de coherencia institucional es si la jurisdicción contable ha contribuido a dar coherencia al modelo de control externo en España. Se debe responder también de forma positiva a esta cuestión, ya que en el modelo de control español de la actividad económico-financiera, la fiscalización, la declaración de responsabilidades y el modelo territorial forman un sistema integrado y que funciona de forma correcta. Esto lo podemos afirmar considerando la mejor

⁵²⁶ CUBILLO RODRÍGUEZ, C.: *La jurisdicción del Tribunal de Cuentas*, óp. cit. pág. 211

coordinación de las actividades desarrolladas por los Servicios Jurídicos del Estado, el Ministerio Fiscal⁵²⁷ y las Secciones de fiscalización y Enjuiciamiento del TCu en la tramitación de procedimientos de reintegro por alcance. También por la creciente importancia de la iniciación de juicios de responsabilidad contable por entidades distintas del TCu. Así la Diligencias Preliminares incoadas en 2013 ascendieron a 410, de las cuales 181 procedieron de Informes de Fiscalización del TCu, 128 de Informes de Fiscalización de los OCEX y el resto 101, de comunicaciones de otras Instituciones Públicas, de Acciones Públicas y de denuncias de particulares⁵²⁸.

Por último, hemos de responder a si la Jurisdicción del TCu ha sido capaz de aportar a través de sus resoluciones los criterios de interpretación que sean de utilidad a los gestores de fondos y caudales públicos. Tenemos que volver a responder positivamente a esta cuestión, fundamentándolo en todo lo expuesto en este Capítulo, en donde se ha podido observar como la jurisprudencia contable ha ido centrando todos aquellos conceptos que pudieran resultar confusos.

Sin embargo, aunque consideremos que el sistema de control externo configurado en nuestra normativa permite realizar un control de la gestión económico-financiera del Sector público y da respuesta a la exigencia de responsabilidades. También existen elementos que pueden ser criticados, y que a nuestro criterio han impedido que la Institución cumpla con todos los objetivos que el Parlamento y la sociedad les asigna. Porque no por el mero hecho de que la Constitución haya creado el TCu, esto implica que la institución tenga el necesario respaldo social, pues para ello es preciso que funcione, y además que su funcionamiento trascienda a la sociedad civil para que aprecie su utilidad y su eficacia, así como ver colmadas las expectativas

⁵²⁷ SAINZ RUIZ. J. A.: “Algunas reflexiones sobre la jurisdicción contable”, Revista Española de Control Externo, 2005, pág. 69-84, propone el nombramiento de Fiscales Delegados con competencia para informar los proyectos de fiscalización realizados por los OCEX, creándose una mayor corriente de información entre los órganos de control externo autonómicos y la Fiscalía del Tribunal de Cuentas.

⁵²⁸ Datos obtenidos de la “Memoria Anual del Tribunal de Cuentas en el año 2013”, pág. 154.

de necesidad e intereses que justifican a los Órganos de Control Externo⁵²⁹.

Los problemas de funcionamiento del enjuiciamiento contable se han ido detectando a lo largo de la ejecución del trabajo, y entre otros podemos mencionar los derivados de la compatibilidad entre la jurisdicción penal y contable, las actuaciones previas a la existencia de responsabilidades contables en vía jurisdiccional, la naturaleza, requisitos y clases de responsabilidad contable, la transmisión de la responsabilidad contable a los causahabientes. Como existe cierta unanimidad en la doctrina a la hora de enunciar los problemas que tiene el enjuiciamiento contable en España, analizaremos aquellas propuestas que se han realizado que consideramos interesantes para un mejor funcionamiento de la jurisdicción contable.

4.1. Duplicidad Jurisdiccional

Los artículos 18 LOTCu y 49 LFTCu reconocen la compatibilidad de la jurisdicción penal y contable, sin embargo la realidad práctica nos demuestra que la duplicidad jurisdiccional causa problemas entre ambos órdenes jurisdiccionales, de forma que la jurisdicción penal hace caso omiso a los artículos enunciados, bien por desconocimiento de los mismos, o por considerar que la jurisdicción contable no es competente en el ámbito penal.

Ante esta situación fáctica, SAINZ RUIZ considera que la duplicidad jurisdiccional se produce exclusivamente cuando el hecho delictivo objeto del proceso penal es alguno de los contemplados en los artículos 308 y 309 (fraude de subvenciones), 432 a 435 (malversación) y el 436 (fraudes y exacciones ilegales) todos ellos del Código Penal⁵³⁰. Propone una serie de recomendaciones que permitirían una mayor agilidad y eficacia procesal.

Tras considerar la necesidad de potenciar la difusión y conocimiento de los preceptos contables objeto de estudio, para conseguir la coordinación de

⁵²⁹ MEDINA GUIJARRO, J.: “La legitimidad de las instituciones de control”, óp. cit.

⁵³⁰ SAINZ RUIZ, J. A.: “Algunas reflexiones sobre la jurisdicción contable”, óp. cit., pág. 69-84

ambas jurisdicciones de conformidad a la normativa. Se plantea un inconveniente que repercutiría contra la economía procesal y provocaría una pena de doble banquillo para el cuentandante, al estar sometido a un doble proceso, independientemente de perjuicio económico al tener que soportar de forma duplicada gastos de abogados y procuradores.

Con el objeto de evitar este inconveniente, y conseguir la mayor agilidad y eficacia procesal propone la regulación de un procedimiento prejurisdiccional, lo más sencillo y ágil, que permitiera fijar la cuantía de los daños y perjuicios causados a los caudales públicos por el TCu, de forma que el procedimiento penal determinara la autoría y los hechos acaecidos.

Esta propuesta la realiza tras analizar el apartado nº 2 del artículo 18 LOTCu y el nº 3 del artículo 49 LFTCu, de los que se desprende que la finalidad del “traslado de los antecedentes necesarios” al TCu tiene como objeto que se “concrete el importe de los daños y perjuicios causados en los caudales o efectos públicos”, o bien que esta responsabilidad “sea determinada por la jurisdicción contable en el ámbito de su competencia”. Concluyendo que estos artículos no compelen a la apertura de un proceso contable, sino que obligan a que se determine el importe de la defraudación, para lo cual el TCu tiene equipos fiscalizadores especializados en la materia formados por Auditores y Contadores, los cuales podrían a través del análisis de la contabilidad y los antecedentes aportados cuantificar los perjuicios causados a los fondos públicos.

El procedimiento se iniciaría con una remisión de los antecedentes necesarios referidos a la responsabilidad civil por parte de Juez Instructor o el Fiscal Delegado, sin suspender el procedimiento penal. Una vez recibido por la Presidencia de la Sección de Enjuiciamiento estos antecedentes, se turnarían al Consejero para que procediera a la apertura de diligencias que se trasladarían a la Sección de Fiscalización a efectos de fijar la cuantía, la cual se trasladaría posteriormente al orden penal.

4.2. Acción pública contable

Se propone por diversos autores⁵³¹ la necesidad de modificar la acción pública contable a través de la eliminación de las trabas formales que se requieren para ejercitar la acción popular y simplificar los trámites del proceso contable que se incoe como consecuencia de la formulación de la acción pública. Con el objetivo de adecuar el artículo 56 LFTCu con el artículo 24 de la Constitución, en la medida en que es un derecho constitucional de los ciudadanos íntimamente relacionado con el derecho a la tutela judicial efectiva de los Juzgados y Tribunales, entre los que se incluye el TCu. Como también para aproximar al ciudadano al control del gasto público, sin tener que exigirle conocimientos de contabilidad ni de cumplimiento de requisitos formales que imposibiliten el ejercicio de la acción pública contable.

4.3. Proceso contable único

La LFTCu justifico la existencia de dos vías para exigir la responsabilidad contable en su Preámbulo, al considerar que “la razón de la separación es clara: Mientras que el alcance supone la existencia de un saldo negativo e injustificado de una cuenta, fácilmente constatable en un mero examen y comprobación de la misma y que, por esa razón, puede sin dificultad discurrir por los cauces del juicio declarativo que corresponda a su cuantía, los demás supuestos de responsabilidad implican, las más veces, un complejo proceso de fiscalización y constatación de datos –menoscabo en caudales y efectos públicos, infracción de precepto legal regulador del régimen presupuestario y de contabilidad que resulte aplicable, relación de causa a efecto, etcétera–, que sólo a través de un proceso declarativo, como el ordinario contencioso-administrativo, pueden ser clarificados con las adecuadas garantías”.

⁵³¹ En este sentido MEDINA GUIJARRO, J.: “Presente y futuro del enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas”, Revista Española de Control Externo, 1999, pág. 121-142. VACAS GARCÍA-ALOS, L: “Instrumentos específicos de la jurisdicción del Tribunal de Cuentas ante la corrupción”, Revista Española de Control Externo, 2000, pág. 99-144

En consecuencia, la legislación reserva el procedimiento de reintegro para las responsabilidades contables derivadas de alcances, y el juicio de cuentas para dilucidar pretensiones de responsabilidad contable distintas al alcance. Sin embargo la experiencia práctica demuestra que el razonamiento del legislador era erróneo, dando un resultando muy desfavorable en lo referido a los juicios de cuentas, al ser un procedimiento escasamente utilizado en la exigencia de responsabilidades contables.

Esta situación ha provocado que muchos autores se hayan pronunciado a favor de simplificar los cauces formales a través de los cuales se exige la responsabilidad contable (procedimiento administrativo, juicio de cuentas y reintegro por alcance) y unificarlo en un proceso único.

Los argumentos que apoyan este punto de vista los clasifica CUBILLOS en dos tipos, los argumentos de tipo substantivo y los argumentos de derecho procesal⁵³².

Con referencia al primer tipo de argumentos, considera que todos los procedimientos de exigencia de responsabilidad contable persiguen una decisión sobre un mismo tipo de responsabilidad jurídica, las contempladas en los artículos 38 y siguientes de la LOTCu. También considera que la detección, valoración y cuantificación de los alcances a que se refiere el artículo 72 LFTCu, no suele resultar fácilmente constatable con un mero análisis de las cuentas, sino que implica en muchos casos un profundo análisis contable, de gestión y valoración documental. Y en último lugar, no existe un deslinde claro, desde el punto de vista conceptual, entre los distintos supuestos de responsabilidad contable que suponen la utilización del procedimiento de reintegro por alcance y del juicio de cuentas.

Ante estos argumentos, propone una solución que permita unificar en un solo proceso todas las posibles pretensiones que se entiendan ante el TCu

⁵³² CUBILLO RODRÍGUEZ, C.: “La fiscalización en la Jurisprudencia”, Revista Española de Control Externo, 2013, pág. 63-78.

como consecuencia de su función de control jurisdiccional de la actividad económico-financiera del Sector Público, que se compondrían de una fase no jurisdiccional, tramitada ante el TCU o los OCEX, en la que se conocería la existencia de responsabilidades contable, y una fase jurisdiccional.

También ha considerado preciso que el TCU asuma todas las competencias para la exigencia de responsabilidades contables, avocando la delegación legislativa que, en el TRLGP y en las demás normas autonómicas, existen a favor de las Administraciones Públicas, lo que implicaría la supresión de la exigencia de responsabilidades contables en vía administrativa⁵³³.

Frente a la propuesta de supresión de la vía administrativa de responsabilidades contables, CASANA propone una vía intermedia, clasificando las responsabilidades derivadas del inadecuado manejo de los fondos públicos en dos grupos, las que constituyen una infracción administrativa, y las constitutivas de alcance o malversación. Estableciendo como criterio de diferenciación de las infracciones administrativas contables la menor gravedad de los hechos y el que no lleven el componente delictivo de la malversación. Por lo tanto la reparación del daño causado por conductas de menor gravedad se encauzara a través de la responsabilidad patrimonial de la Administración del artículo 145 de la LRJPAC. Quedando reducida la competencia del TCU al conocimiento de las responsabilidades especialmente graves por alcance o malversación contable, imponiéndose legalmente la obligación de abstención administrativa en estos casos⁵³⁴.

El segundo tipo de argumentos que se esgrimen para proponer un proceso contable único son los de derecho procesal, ya que la aplicación de tres tipos de normas (de procedimiento administrativo, procesales civiles y procesales contencioso-administrativas) para la exigencia de responsabilidades contables según las irregularidades contables tengan una u otra naturaleza, no

⁵³³ MEDINA GUIJARRO, J: “Presente y futuro del enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas”, óp. cit., pág. 121-142

⁵³⁴ CASANA MERINO, F.: *La responsabilidad contable: naturaleza jurídica y elementos que la integran*, óp. cit., pág. 69.

encuentra justificación práctica alguna que le sirva de fundamento lógico.

La complejidad derivada de exigir un mismo tipo de responsabilidad a través de tres vías diferentes, el expediente administrativo, el juicio de cuentas y el procedimiento de reintegro por alcance, “puede producir efectos no deseados en materia de Seguridad Jurídica, Igualdad, Derecho a la tutela judicial efectiva, Derecho a un proceso sin dilaciones y Derecho a un proceso con todas las garantías”⁵³⁵. Proponiendo que debe configurarse un cauce procesal único para entender de todas las pretensiones procesales que sean competencia del TCU en virtud de su función jurisdiccional.

El conocimiento de las acciones que causan daño a los caudales públicos por las personas encargadas de su gestión puede atribuirse a órganos judiciales diferentes. Tanto la jurisdicción contenciosa como la contable tienen competencia para exigir el resarcimiento de los daños causados a los caudales o efectos públicos, bien a través de la responsabilidad patrimonial de la Administración (artículo 145 LRJ-PAC) o la responsabilidad contable, que aun no siendo idénticas conceptualmente, ambas tienen como finalidad resarcir a la Administración de los daños causados.

Por consiguiente la jurisdicción contenciosa-administrativa puede conocer del daño causado a la Administración a través de los siguientes expedientes: el de responsabilidad patrimonial y los expedientes administrativos de responsabilidad contable⁵³⁶. Además, la jurisdicción contable también tiene competencia para analizar el daño causado, determinando la responsabilidad a través de dos procedimientos, el juicio de cuentas para las responsabilidades contables no constitutivas de alcance o malversación, y el procedimiento de reintegro por alcance para alcances y malversaciones. En

⁵³⁵ CUBILLO RODRÍGUEZ, C.: “La fiscalización en la Jurisprudencia”, Revista Española de Control Externo, 2013, pág. 256.

⁵³⁶ Se trata de infracciones cometidas en contra de lo dispuesto en la normativa presupuestaria por las autoridades y demás personal al servicio de las entidades contempladas en el artículo 2 de esta Ley que por dolo o culpa graves adopten resoluciones o realicen actos con infracción de las disposiciones de esta ley, estarán obligados a indemnizar a la Hacienda Pública, está establecida en el artículo 176 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. Estos expedientes pueden llegar a la jurisdicción contenciosos-administrativa a través del recurso administrativo que resuelve el expediente.

conclusión, existen varias jurisdicciones que tienen competencias para juzgar los hechos constitutivos de responsabilidad contable.

Ante esta situación CASANA MERINO⁵³⁷ con el objetivo de dar cumplimiento a toda una serie de principios constitucionales (eficacia y coordinación administrativa, económica procesal, seguridad jurídica entre otros) hace una propuesta tendente hacia la necesaria unidad de la jurisdiccional competente para determinar el daño causado como consecuencia del manejo irregular de los fondos públicos. En su opinión las responsabilidades derivadas del inadecuado manejo de los fondos público deben clasificarse en dos grupos: las que constituyen una infracción administrativa y las constitutivas de alcance o malversación.

Las infracciones administrativas contables, al ser de menor gravedad y no tener un componente delictivo, deberían sustanciarse a través de los expedientes administrativos de responsabilidad contable, y la reparación del daño encauzarse a través de los expedientes de responsabilidad patrimonial de la Administración del artículo 145 de la LRJ-PAC. Siendo compatible con la exigencia de responsabilidad disciplinaria en su caso.

Las competencias del TCu, en opinión del autor deberían reducirse al conocimiento de las responsabilidades de los hechos especialmente graves: alcances y malversaciones. Supuestos que en muchos casos llevan aparejado un supuesto constitutivo de delito, dando lugar a la acción penal correspondiente. O que resolvería exclusivamente el TCu en el caso que estos supuestos no tuvieran ninguna conducta que pudiera estar castigada penalmente.

Compartiendo las mismas conclusiones, PEREZ TORTOLA⁵³⁸ parte de un análisis de la causa de la remisión de la Ley a dos procedimientos distintos,

⁵³⁷ CASANA MERINO, F.: *La responsabilidad contable: naturaleza jurídica y elementos que la integran*, óp. cit., pág. 67 y ss.

⁵³⁸ PEREZ TORTOLA, A.: “Perspectivas del Enjuiciamiento contable en el vigésimo quinto aniversario de la Constitución Española”, 2003, Revista Española de Control Externo, pág. 55-72

resultando que esta doble remisión atendió a un hecho práctico, ya que en el momento en el que se redactó la LFTCu la remisión al procedimiento contencioso-administrativo resultaba complicada por cuando era un procedimiento muy formalista y largo, ya que la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa del 1956 no preveía un procedimiento de corta duración, como si lo hacía la Ley de Enjuiciamiento Civil. Este hecho teniendo en cuenta las reformas procesales que se han producido tanto en el procedimiento civil, como en el procedimiento contencioso-administrativo, suponen la posibilidad de reconducir la exigencia de responsabilidades contable a un único procedimiento, que en su opinión debería ser el contencioso-administrativo, ya que en la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa se regula un procedimiento abreviado en su artículo 78 y siguientes, idóneo para ventilar todo tipo de responsabilidades contables.

Esta postura tampoco es unánime en la doctrina, y aunque partiendo del mismo análisis sobre la confusión que genera el vacío procesal de los procedimientos contables al poderseles aplicar varias Leyes procesales. SAINZ RUIZ⁵³⁹ considera que el legislador ha creado diferentes órdenes jurisdiccionales, pero siempre manteniendo una característica común, cada orden jurisdiccional tiene un procedimiento procesal.

En consecuencia, concluye que al ser los Departamentos de Enjuiciamiento del TCu órganos judiciales, aunque se encuentren incardinados en la jurisdicción ordinaria, y debido a la especialidad del ilícito contable es necesario confeccionar un auténtico proceso contable ceñido al ámbito y especialidad de esta jurisdicción.

⁵³⁹ SAINZ RUIZ, J. A.: “Algunas reflexiones sobre la jurisdicción contable”, Revista Española de Control Externo, 2005, pág. 69-84

4.4. Jurisdicción Contable y el principio de justicia material del gasto público.

En mi opinión, el futuro del enjuiciamiento contable debe pasar por una aplicación más estricta y profunda de los principios sobre el gasto público que contiene nuestra Constitución, así la jurisdicción contable debe tener una perspectiva más amplia a la del enjuiciamiento de las responsabilidades por daños y perjuicios a los fondos públicos derivados de infracciones de la legalidad presupuestaria, que se manifiestan a través de los alcances, sino que deben que también deben preocuparse de aquellos perjuicios que resulten procedentes de los daños al erario público causados por gastos injustos, ineficientes y antieconómicos.

La doctrina considera que “la plena consolidación de la jurisdicción contable se ha de producir cuando pueda hablarse de una doctrina jurídica sobre condenas a gestores públicos como consecuencia no solo de descubiertos o desfalcos de fondos públicos o cualquier otra figura encuadrable dentro del concepto de alcance que recoge el artículo 72 de la LFTCu, sino también cuando aquellas sean debidas a daños efectivos en caudales públicos causados por una gestión ineficiente o antieconómica y culpable que, respetando incluso formalmente la legalidad presupuestaria, vulnera la justicia del gasto público”⁵⁴⁰.

La función jurisdiccional del TCu debe centrarse en el principio de justicia material del gasto, que podemos definir como todos aquellos valores que nuestro ordenamiento jurídico impone a los gestores de fondos públicos. Así estos deben emplear con mayor eficiencia y economía los caudales públicos, que se han obtenido de los ciudadanos, y como consecuencia obtener una asignación más equitativa de los recursos públicos empleados.

Aunque esos criterios no responden solo a criterios doctrinales, sino que

⁵⁴⁰ MEDINA GUIJARRO, J.: “Presente y futuro del enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas”, óp. cit., pág. 121-142.

nuestro ordenamiento jurídico los contempla y por lo tanto son aplicables y vinculantes. La jurisprudencia del TCu consideraba que la evaluación del sometimiento de la actividad económica a los principios de oportunidad, eficacia y economía estaba reservada a la función fiscalizadora, encomendándose a la función de enjuiciamiento solamente los incumplimientos de la legalidad presupuestaria. Sin embargo a partir de la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2012 se abre la puerta a una cierta valoración de eficiencia por la jurisdicción contable cuando de los hechos enjuiciados se derive despilfarro de los fondos públicos.

En consecuencia, al encontrarse presentes en nuestra norma los principios de eficiencia y economía, sería posible derivar responsabilidades contables a aquellos gestores que negligentemente han provocado gastos ineficientes o antieconómicos, y que en la actualidad quedan sometidos exclusivamente a una responsabilidad política, exigida cada cuatro años por los electores, sin existir ningún mecanismo que permita a la sociedad recuperar aquellos fondos despilfarrados.

Este nuevo planteamiento no supondría la necesidad de modificación del enjuiciamiento contable, ya que para la doctrina⁵⁴¹ el concepto de responsabilidad contable no debería ampliarse para conseguir los objetivos de justicia del gasto, puesto que entre sus elementos calificadores, al referirse a la infracción de norma contable y presupuestaria, se encuentra comprendida la vulneración de legalidad presupuestaria y la más amplia, con reflejo constitucional, del gasto público. De esta forma, estarían sujetos a deber de indemnizar al erario Público aquellos gestores públicos que culpablemente provocaran daños por incumplimiento de los principios constitucionales de justicia material del gasto.

En una línea similar, también se ha defendido la posibilidad de tipificar en el código Penal un delito específico de despilfarro de dinero público, que

⁵⁴¹ MEDINA GUIJARRO, J.: “Presente y futuro del enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas”, óp. cit., pág. 121-142.

provocaría que la responsabilidad civil derivada de este delito sería en gran medida contable, y por lo tanto declarable y exigible ante la Jurisdicción Contable⁵⁴².

Para poder alcanzar estos nuevos objetivos en el enjuiciamiento contable, solamente deberían ser modificados aspectos de carácter procesal, ya que el concepto de responsabilidad contable es plenamente válido. Así sería procedente iniciar los cambios redefiniendo el juicio de cuentas, que se propondría como el instrumento para poder declarar las responsabilidades contables derivadas de gestiones culpables, ineficaces o antieconómicas con resultado distinto del alcance. Compartiendo el mismo diagnóstico sobre la poca repercusión práctica de la configuración actual del juicio de cuentas, la solución que se plantea no es eliminar este procedimiento de exigencia de responsabilidad contable, sino modificar su alcance, al centrarlo en la exigencia de responsabilidades contables de aquellos gestores públicos que culpablemente provocaran daños por incumplimiento de los principios constitucionales de justicia material del gasto, para lo cual se debe partir de una potenciación de las funciones de fiscalización, de forma que se pueda obtener opiniones sólidas acerca de las causas que determinaron objetivamente la ineficiencia o la utilización antieconómica de los recursos públicos.

Por consiguiente, este procedimiento no debería iniciarse exclusivamente por aquellos hechos irregulares detectados en las fiscalizaciones del TCu, sino que debería extenderse a cualquier actividad fiscalizadora de un órgano de control, sea externo o interno. Para lo cual deberían establecerse canales ágiles de información entre la función fiscalizadora y la función jurisdiccional.

Así pues, el TCu podría enjuiciar no solo aquellos supuestos de responsabilidad contable que se han analizado a lo largo de este capítulo sino

⁵⁴² CUBILLO RODRÍGUEZ, C.: “La fiscalización en la Jurisprudencia”, Revista Española de Control Externo, 2013, pág. 63-78.

que podría enjuiciar la gestión pública ineficaz, lo cual sería posible con una modificación de las relaciones entre las funciones fiscalizadoras, tanto interna como externa y la función jurisdiccional.

CONCLUSIONES

Primera. En este trabajo se ha realizado un análisis crítico del funcionamiento del control externo sobre el gasto público en España a través de la revisión del funcionamiento del Tribunal de Cuentas, para lo cual hemos partido del estudio del concepto de control externo, analizando su significado, organización y funcionamiento.

El control de la actividad económico financiera de la Administración es una de las funciones más importantes que el poder legislativo desarrolla en los Estados modernos, estando íntimamente unida al concepto de presupuesto. Sin embargo resulta muy difícil encontrar una definición precisa de control, puesto que su regulación positiva y su articulación técnica se nos muestra como una tarea permanentemente abierta e inacabada.

Por consiguiente, analizando sus características principales obtenemos un concepto amplio de control. Así, la función de control supone la fijación de unos hechos, mediante un proceso inquisitivo, y una valoración de los mismos desde una perspectiva de legalidad, eficiencia y economía; con el objetivo de evitar o corregir las actuaciones improcedentes de los gestores de los caudales públicos.

Otro elemento que dificulta la obtención de una definición de control nos viene dada porque el control es un punto de encuentro entre diversos campos del conocimiento. Es imposible concebir el control sin tener en cuenta el derecho, la economía, la auditoría, la estadística, e incluso campos del conocimiento que resultan de gran apoyo en la práctica del control como pueden ser la sociología o la psicología.

Esta dificultad para encontrar una definición de control también se encuentra a la hora de clasificar las clases de control posibles. Consideraremos solo la clasificación en función del órgano controlador, que distingue entre el control parlamentario, que es un control predominantemente político; el control interno, que es aquél que se ejerce por un órgano especializado perteneciente a la misma entidad controlada; y el control externo, aquél que se ejerce por un órgano que no pertenece a la entidad controlada, y es el objeto del trabajo de investigación.

En los Estados democráticos el Presupuesto se configura como un instrumento de distribución de poder entre los distintos órganos políticos del Estado, y en consecuencia, la fiscalización de su ejecución es el principal instrumento que tiene el poder legislativo para conseguir una Administración más transparente y una mejor gestión de los fondos públicos.

Segunda. Los órganos de control externo en los Estados modernos tienen su origen en la imposibilidad de los Parlamentos de realizar las funciones de control que tienen constitucionalmente asignadas sobre el ejecutivo, debido entre otras causas a la complejidad de la información económica, financiera y contable pública; el extraordinario aumento de la actividad prestacional de las Administraciones Públicas; y a la escasez de los medios personales y materiales de los propios Parlamentos, lo que conlleva la creación de órganos especializados, que desde una perspectiva técnica auxilia a los Parlamentos en el ejercicio del control político.

El control externo se configura como la comprobación de la actividad económico-financiera del sector público desde el punto de vista de los principios de legalidad, eficacia y economía, recogiendo sus resultados en informes que se remiten a los correspondientes Parlamentos, poniendo de manifiesto las prácticas irregulares detectadas y proponiendo aquellas medidas de corrección o mejora de la gestión analizada.

La garantía constitucional de la existencia de los órganos de control

externo permite equilibrar el desigual protagonismo de los poderes del Estado frente al Presupuesto. Así como, facilita a los Parlamentos la función de control político del gasto público, pero la existencia de estas instituciones también interesa a los ciudadanos, como titulares de la soberanía, y al poder ejecutivo, al permitirle rendir cuentas de su gestión y utilizar las recomendaciones realizadas.

Sin embargo, aunque los órganos de control externo tengan una legitimación normativa a través de su reconocimiento en las Constituciones u otro tipo de normativa, dichas instituciones precisan de una legitimación social que se adquiere a través del funcionamiento ordinario de los mismos, ofreciendo a los ciudadanos resultados que permitan determinar la correcta utilización de los fondos públicos, así como informar sobre la forma en que se ha llevado a cabo la gestión económico-financiera pública.

El funcionamiento de los órganos de control externo está condicionado por la independencia de los mismos al ejercer sus funciones, desde un punto de vista funcional y organizativo. La independencia funcional se obtiene separando los órganos de control del ejecutivo, y la funcional a través de la independencia de sus miembros, autonomía para la programación de sus actuaciones de fiscalización y procedimientos transparentes y resultados públicos.

Tercera. Los objetivos del control externo son diversos en sus finalidades, encontrándonos en primer lugar la función de fiscalización, que comprende el análisis de la economía financiera pública, con el objetivo de detectar aquellas acciones de gestión contrarias a la normativa aplicable, o a los principios de economía, eficacia y eficiencia, así como emitir recomendaciones para adoptar medidas correctivas en su caso. También se le asignan funciones consultivas a los órganos de control externo con el objetivo de informar con carácter preventivo a los gestores sobre materias contables y financieras. En último lugar algunos órganos de control externo pueden determinar responsabilidades por la gestión económica-financiera pública y

determinar indemnizaciones por la comisión de infracciones contables en el uso y manejo de los fondos públicos.

La función fiscalizadora es aquella función de control, ejercida de forma permanente y a posteriori, sobre los actos de aplicación de la normativa contable y presupuestaria, así como de la gestión de los fondos dispuestos por los entes que integran el sector público. Esta definición nos lleva a tener que acotar la actividad financiera del sector público, puesto que la creación de distintas formulas organizativas en el ámbito del sector público, para la consecución de fines de interés general, rigiéndose en mayor o menor medida por el derecho privado, ha creado uno de los grandes problemas a los que se enfrenta el control. Se ha concluido ante esta situación considerando que debe redefinirse el concepto de actividad económico financiera publica de forma que comprenda cualquier actividad económica que se realice en atención de intereses públicos, independientemente de la forma jurídica del ente que presta los servicios.

La actividad fiscalizadora debe atender a los principios de legalidad, eficiencia y economía. El control de legalidad constituye una de los pilares fundamentales de la fiscalización, ya que todo acto que realice la Administración debe estar sujeto al bloque de legalidad, pero no solamente a las normas que regulan la gestión presupuestaria y contable, que tienen un carácter instrumental y dependen para su aplicación de otras normas de carácter más sustancial, lo cual supone entrar en el análisis de otras normas como son la tributaria, contratación, personal, urbanismo, medio ambiente, subvenciones y otras.

Pero la función fiscalizadora tiene un contenido mucho más amplio, superando la visión clásica de fiscalización de legalidad y regularidad, para considerar el control financiero. Así, el principio de economía, eficiencia y equidad se configuran como principios de la fiscalización.

El principio de economía supone que la gestión pública debe atender a

la minoración de costes para la obtención de bienes y servicios. El principio de eficacia implica la cuantificación del grado de consecución de los objetivos propuestos. La unión de estos principios, la consecución de los objetivos al menor coste posible determina la eficiencia.

A estos principios se le ha añadido el principio económico de equidad, ya que la consecución de los objetivos no implica la deseabilidad de los mismos, sino que es necesario que la distribución de la utilidad entre los individuos sea justa. Este principio lo tenemos ya amparado en nuestro ordenamiento, ya que la justicia distributiva para favorecer la igualdad material forma parte de los principios superiores de justicia e igualdad que recoge nuestra Constitución.

A partir de la definición de estos principios, que deben estar asociados a las nuevas formas de gestión pública e informar formas de control más ambiciosas, se debe analizar los condicionantes prácticos para poder realizar un análisis de la aplicación y efectividad de los mismos.

El primer lugar, el soporte básico para el seguimiento de estos objetivos es la contabilidad, en la medida en que la contabilidad está concebida como un sistema de información, que ha de proporcionar información relevante para la toma de decisiones y la rendición de cuentas. En segundo lugar se deben determinar cuáles son los objetivos de las Administraciones, los cuales se plasmarán en los correspondientes programas presupuestarios. Sin embargo, esta determinación resulta muy compleja ya que los objetivos a alcanzar son heterogéneos y de difícil cuantificación. Por último, deben implantarse indicadores de gestión, los cuales permiten medir el cumplimiento de los objetivos presupuestarios. Estos pueden clasificarse en indicadores de economía, eficiencia y eficacia. Resultando necesaria para su efectividad la implantación de una contabilidad de costes en la organización para poder obtener información cuantificable a través de los indicadores.

Los controles de legalidad y financieros están perfectamente definidos

en su finalidad y sus métodos. Sin embargo los controles de eficacia, eficiencia y economía, aunque son principios recogidos en nuestra norma básica, resultan de difícil aplicación ya que dependen de la definición y elaboración de los programas presupuestarios realizados por las organizaciones, en donde deben constar los objetivos y los indicadores que permitan valorar los programas. Al no confeccionarse de forma adecuada los programas presupuestarios por las Administraciones, y ante la imposibilidad de obtener datos reales sobre los costes de los servicios al no existir contabilidades de costes, lo que supone una importante limitación al control externo.

La fiscalización es un concepto vinculado al de auditoría, existiendo una gran controversia doctrinal sobre si son conceptos similares o no. Al respecto, consideramos que la auditoría es el conjunto de principios, normas y procedimientos encaminados a obtener evidencia suficiente y válida para informar la gestión económico-financiera de una entidad, utilizándose el término “fiscalización” por la mayor importancia que se le da en el sector público al cumplimiento de legalidad. Así, la diferencia entre auditoría y fiscalización radica en el sujeto auditado o fiscalizado. Los tipos de auditoría que se utilizan en el control deben adaptarse a los objetivos del mismo, y así, para atender a la revisión del cumplimiento de los principios de legalidad y del grado eficacia y eficiencia de la gestión económico-financiera y patrimonial de una entidad pública, se acudiría a auditorías de regularidad y operativas.

El resultado de la fiscalización se materializa en un informe donde se plasman los resultados de los trabajos de análisis de la gestión económico-financiera de una entidad, siendo el destinatario del mismo el poder legislativo. Sin embargo los resultados obtenidos por el control externo no gozan de eficacia jurídica propia, teniendo validez solamente si son aceptados por el poder legislativo.

Cuarta. Los órganos de control externo o Entidades de Fiscalización Superior, pueden ser agrupadas, a grandes rasgos, en uno de los siguientes tres modelos originarios: a) el anglosajón, que se caracteriza principalmente

porque el ejercicio del control externo se atribuye a un órgano técnico y especializado, vinculado estrechamente a la institución parlamentaria, y que se define como auxiliar del poder legislativo; b) el francés, que atribuye a su órgano de control financiero externo, una potestad jurisdiccional propia y c) el sistema germánico, en el que el control externo del gasto también se atribuye a un órgano colegiado, sin embargo este solo ejerce funciones fiscalizadoras, nunca de enjuiciamiento de la responsabilidad.

Estos modelos responden a necesidades jurídicas, políticas y económicas distintas; los contextos históricos y sociales son también diversos, pero ambos modelos tienen en común, la búsqueda de un control externo independiente, basado en la independencia de sus miembros, su libertad para planificar y ejecutar su trabajo y la autonomía financiera, de forma que les permita ejercitar un control objetivo y eficaz de la gestión económica y financiera de la Administración, dentro los ámbitos de competencia que tiene cada EFS, en lo referente a los sujetos de la actividad fiscalizadora, como el objeto de dicha fiscalización.

Quinta. La Constitución Española reconoce la posibilidad de la intervención del Sector Público en la vida económica del país, lo cual supuso que también se contemplara el sistema de control de la actividad económica desplegada por el Estado. Dentro de la estructura de control de la actividad económico-financiera del Sector Público, la Constitución encomienda el control externo al Tribunal de Cuentas, considerándolo el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y la gestión económica del Sector Público.

Aunque la Constitución no contempla la existencia de los OCEX autonómicos, tanto la doctrina como la jurisprudencia han considerado que su existencia era permitida por la normativa estatal conformante del bloque constitucional. Lo que se confirma a través de diversas Sentencias del Tribunal Constitucional las normas de compatibilidad entre los organismos de control externo autonómicos y el TCu, así como las competencias entre ambos órganos.

Tras la adhesión a la Unión Europea, el Tribunal de Cuentas Europeo también realiza funciones de control externo en relación a la gestión de los fondos comunitarios en los Estados miembros de la Unión Europea, estableciéndose en el artículo 287.3 del TFUE los términos de colaboración entre el TCu y el TCE.

Aunque el Tribunal de Cuentas es reconocido por la Constitución de 1978 como el supremo órgano de control externo, podemos considerar que es la institución pública española con más larga e ininterrumpida tradición de nuestro país. Situando la doctrina sus orígenes en las Ordenanzas dadas por el Rey Juan II de Castilla en la primera mitad del siglo XV.

Se han analizado de forma resumida los antecedentes del Tribunal, partiendo del control de las finanzas en la Edad Media hasta nuestros días, pudiendo concluir que el Tribunal se configura desde la Constitución de 1812 como los órganos de control externo del sector público y como una de las instituciones características del Estado Español.

Desde sus más remotos orígenes, jugó un importante papel en el sistema de poderes y contrapoderes asignados a las diversas instituciones. Sin embargo supo ir adaptándose a cada devenir histórico, perviviendo elementos orgánicos y procedimentales de regímenes anteriores, modificados por los nuevos requisitos del sistema Constitucional.

La progresiva adquisición de status político, y su estrecha vinculación con las Cortes como instrumento del Legislativo y de los partidos para controlar al gobierno, y su dependencia en otras ocasiones de organismos del Ejecutivo, contribuyó a que el organismo se intentara politizar y en muchos casos se intentara controlar a través de los nombramientos de sus miembros o por las retribuciones de sus miembros.

De los antecedentes históricos del TCu se desprende que la institución siempre ha tenido una doble función, la fiscalizadora y la jurisdiccional. Estas

funciones subsisten en la actual configuración, aunque, sin embargo ha cambiado su importancia relativa y se han introducido modificaciones en su concepto. Y aunque no existe en nuestra Constitución ninguna referencia a la función consultiva, la doctrina considera que existe una manifestación implícita de esta función en la LOTCu y la LFTCu.

Sexta. Las competencias fiscalizadoras se le atribuyen por la Constitución al TCu, configurándolo como el supremo órgano fiscalizador. La finalidad de los procedimientos fiscalizadores del TCu son el análisis del sometimiento de la actividad económico-financiera, presupuestaria y contable del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía,

El TCu no es el único órgano fiscalizador de la actividad financiera pública, aunque mantiene una relación de supremacía frente a otros órganos fiscalizadores. Aunque la existencia de otros órganos fiscalizadores fue objeto de debate, el mismo TC declaró sin rodeos que es conforme al art. 136.1 de la CE la existencia de aquellos órganos fiscalizadores de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas, toda vez que la competencia de esos otros órganos fiscalizadores sobre dichas entidades públicas territoriales no excluye ni es incompatible con la que pueda corresponder sobre las mismas al propio TCu.

La función fiscalizadora del TCu es una actividad de carácter técnico, pero de los resultados de la misma puede derivarse una determinada acusación contra un ciudadano. Por consiguiente, y aunque la actividad fiscalizadora no puede ser calificada en su totalidad como administrativa, sino fundamentalmente técnica, sí existe en la misma un aspecto formal o administrativo, de lo que es buena prueba, según la jurisprudencia contencioso-administrativa, que la LOTCu declare aplicable a los procedimientos de fiscalización, supletoriamente, la Ley de Procedimiento Administrativo.

Estas funciones fiscalizadoras están íntimamente unidas al principio de

legalidad de la actividad de la Administración, y, por consiguiente, toda esta actividad debe ser fiscalizada, lo que implica la obligación de la rendición de cuentas, en las que se refleja la gestión económico-financiera realizada por los gestores públicos.

Uno de los grandes problemas ante los que se encuentra el TCu es la falta de rendición de cuentas que impide el ejercicio de la función fiscalizadora del mismo, suponiendo un incumplimiento del mandato constitucional de someter las cuentas y la gestión a examen, constituyendo un hecho de extremada gravedad para el Estado de Derecho.

Con referencia a los procedimientos de fiscalización, la doctrina ha considerado que aunque las normas del TCu regulan algunos aspectos del mismo, estos procedimientos presentan deficiencias en su configuración, no existiendo unas normas supletorias adecuadas. Este hecho provocó que no haya existido un procedimiento de fiscalización homogéneo en el tiempo, sino que se ha ido configurando con base en las resoluciones judiciales, a las buenas prácticas y a las normas internacionales.

Séptima. El enjuiciamiento contable aparece configurado como una actividad de naturaleza jurisdiccional, pues el art. 136.2 de la CE califica a dicho enjuiciamiento de «jurisdicción propia» del TCu, y el art. 17.1 de la LOTCu le atribuye a la jurisdicción contable las notas de «necesaria, improrrogable, exclusiva y plena».

El hecho de que la jurisdicción contable no esté integrada en el Poder Judicial no implica que en el ejercicio de la función jurisdiccional por parte del TCu no cuente con todos los atributos y potestades que le reconoce la normativa a los jueces. La citada LOTCu garantiza la independencia e inamovilidad de los miembros del TCu, al disponer que están sujetos a las mismas causas de incapacidad, incompatibilidad y prohibiciones que la LOPJ señala para los Jueces y Magistrados. También se salva el principio de unidad al ejercer el TCu su jurisdicción en aquellas materias específicas que le

confiere la CE y las Leyes, que no es otra que la responsabilidad contable.

El contenido de la función de enjuiciamiento consiste en aplicar la norma jurídica al acto contable, emitiendo un juicio sobre su adecuación a ella y declarando, en consecuencia, si existe o no responsabilidad del gestor de los fondos públicos, absolviéndolo o condenándolo y, en este último caso, ejecutando coactivamente su decisión.

Existe plena compatibilidad entre las decisiones que toma el TCu en el ejercicio de su actividad con el ejercicio de la potestad disciplinaria y lo actuado por la jurisdicción penal, de acuerdo con el artículo 18.1 de la LOTCu, encomendándose únicamente al propio TCu la determinación de la responsabilidad derivada de la comisión de determinados delitos, como las malversaciones. En este sentido, el artículo 49.3 de la LFTCu señala que cuando los hechos fueran constitutivos de delito, «el Juez o Tribunal que entendiera de la causa se abstendrá de conocer de la responsabilidad contable nacida de ellos, dando traslado al Tribunal de Cuentas de los antecedentes necesarios al efecto de que se concrete por éste el importe de los daños y perjuicios causados en los caudales o efectos públicos».

La coexistencia de procedimientos penales y contables se debe resolver por el principio de exclusividad jurisdiccional, sin embargo, aunque la normativa del TCu reconoce la competencia del Tribunal para resolver responsabilidades contables derivadas de un delito, ni la Ley Orgánica del Poder Judicial, ni la Ley de Enjuiciamiento Criminal contemplan este hecho, lo que provoca efectos prácticos que los jueces de lo penal no se abstengan a la hora de determinar responsabilidades civiles que la LOTCu atribuye al TCu. La compatibilidad de la jurisdicción contable con el ejercicio de la potestad disciplinaria y la jurisdicción contencioso-administrativa no ha supuesto ningún problema ya que no existe coincidencia de objetos.

Octava. La responsabilidad contable podrá ser directa o subsidiaria, graduándose esos tipos de responsabilidad por el grado de autoría y

participación, grado de culpabilidad y el orden de responsabilidad. La normativa del TCU es confusa al definir ambos tipos de responsabilidad, surgiendo un debate doctrinal no cerrado para delimitar ambos tipos de responsabilidad.

Son responsables directos quienes hayan provocado, o cooperado en los hechos, o participado en su ocultación, quedando como incógnita el grado de culpabilidad en que deben incurrir los responsables directos. Siempre responden en primer lugar, y responde solidariamente respecto a otros responsables directos. Esta responsabilidad no es susceptible de atenuación, salvo en los supuestos de obediencia debida y de inexistencia del nexo causal.

La responsabilidad contable tiene su origen en una acción u omisión atribuible a una persona que tenga a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos. Por consiguiente, el sujeto debe ser el responsable del manejo de caudales o efectos públicos, es decir, quienes recauden, intervengan, administren, custodien o utilicen los mismos, ostenten o no la condición de cuentandantes, así como los perceptores de subvenciones públicas; también es necesario determinar el alcance de fondos públicos al no existir ninguna definición en la norma. Además, la apuntada acción u omisión ha de desprenderse de las cuentas que, por imperativo legal, deben rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen fondos, bienes, caudales o efectos públicos. El referido imperativo legal tiene su cobertura en la normativa presupuestaria y contable reguladora del correspondiente sector público de que se trate.

Asimismo, la citada acción u omisión debe implicar una vulneración de la normativa presupuestaria y contable reguladora del correspondiente sector público, y implicar la producción de un perjuicio o menoscabo que sea efectivo e individualizable respecto a los caudales o efectos públicos y cuantificable. De este modo, la acción u omisión productora del expresado menoscabo en dichos caudales o efectos públicos, está basada en una concreta conducta que puede ser constitutiva tanto de dolo, como de culpa o, en su caso, de negligencia grave. Finalmente, debe existir una relación de causalidad entre la acción u

omisión y el daño efectivamente producido, debiéndose producir un efectivo nexo causal entre los orígenes de la propia acción u omisión y el resultado de efectivo perjuicio o de menoscabo ocasionado en los fondos públicos.

Novena. Los procesos jurisdiccionales para la exigencia de responsabilidades contables que prevé la LOTCu, son dos. El procedimiento de reintegro por alcance, que es un proceso contable dirigido al enjuiciamiento de un ilícito contable concreto, el alcance, entendido como infracción de la normativa presupuestaria y contable generadora de un saldo deudor injustificado, de la ausencia de numerario o de la malversación, sustracción, distracción o apoderamiento de caudales o efectos públicos

En segundo lugar, los juicios de cuentas constituyen un proceso contable en el que se enjuicia la pretensión de responsabilidad por la comisión de un ilícito contable distinto del alcance.

Décima. Al analizar los elementos personales de la responsabilidad contable, la legitimación activa no ofrece ningún problema, al ser pública la acción. De conformidad con la LFTCu, están legitimados pasivamente los presuntos responsables directos o subsidiarios, sus causahabientes y cuantas personas se consideren perjudicadas. Ante esta definición se debe analizar quién puede ser responsable. Así, se puede exigir responsabilidades contables a quienes recauden, intervengan, administren, custodien o utilicen fondos públicos y deban rendir cuentas por esta gestión. Se planteó el problema de la exigencia de responsabilidades contables a personas jurídicas, resolviendo la jurisprudencia del TCu que en el caso de personas jurídicas publicas la responsabilidad se extinguirá por confusión, siendo exigible a los representantes legales de las mismas o funcionarios. En el supuesto de personas jurídicas privadas se consideró que se podían exigir responsabilidades a aquellas que gestionen fondos o subvenciones públicas y a los representantes de las mismas.

Undécima. La función jurisdiccional del TCu debe centrarse en el

principio de justicia material del gasto. Así, el Juez de lo contable no sólo asume el control jurisdiccional de la gestión pública en lo económico y presupuestario, sino que representa además el Juez natural predeterminado por la Ley para revisar cuantas actuaciones económico-presupuestarias y contables de los gestores públicos puedan ocasionar un perjuicio financiero y patrimonial en los fondos, efectos y caudales públicos. De esta forma, la responsabilidad contable va más allá de un mero incumplimiento de la normativa presupuestaria, debiendo enjuiciar la gestión pública ineficaz, para lo cual sería necesario una modificación de las relaciones entre las funciones fiscalizadoras, tanto interna como externa y la función jurisdiccional.

BIBLIOGRAFÍA

AA.VV. (2001). *Manual de Auditoría del Sector Público*. Barcelona: Fauras-Casas.

ALBERTO RICCIUTI, C. (2002). El control y la significatividad. *Revista de Auditoría Pública* , 48-50.

ALBI IBAÑEZ, E. (2001). Acerca del Control Público. *Seminarios de Economía Pública*. Instituto de Estudios Fiscales.

ALBI IBAÑEZ, E., GONZALEZ PARAMO, J., & LOPEZ CASANOVA, G. (1997). *Gestión Pública*. Barcelona: Ariel Economía.

ALBI IBAÑEZ, E., GONZALEZ PARAMO, J., & ZUBIRI, I. (2009). *Economía pública I*. Barcelona: Ariel.

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C. (1971). *El control de la Hacienda Pública*. Madrid: Rialp.

ALBIÑANA GARCIA QUINTANA, C. (1983). La pretendida Jurisdicción del Tribunal de Cuentas. *Presupuesto y Gasto Público* , 9-18.

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C. (1982). Función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas. En *El Tribunal de Cuentas en España* (Vol. Volumen 1). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

ALEJOS GARMENDIA, B. (2003). Auditoría de la gestión pública: una propuesta metodológica. *Auditoría Pública* , 7-15.

ALONSO CARBAJO, F. (2013). Extensión y límites de la jurisdicción contable en la jurisprudencia. *Revista Española de Control Externo* , 111-127.

ÁLVAREZ MARTIN, J. A. (2006). *La Responsabilidad en la Gestion de los Fondos Publicos*. Barcelona: Bayer Hnos. S.A.

ÁLVAREZ MARTIN, J. A. (2012). Control externo: de la simulación a la excelencia. Propuestas. *Auditoría Pública* , 83-93.

AMENGUAL ANTICH, J. (2009). El control de los entes instrumentales.

Auditoría Pública , 51-62.

ARAGÓN SÁNCHEZ, C., & CUBILLOS RODRÍGUEZ, C. (2002). *Introducción al estudio de las responsabilidades contables que exige el Tribunal de Cuentas por la indebida gestión de bienes y derechos de las Entidades Locales*. Madrid: Instituto Nacional de Administración Pública.

ARAGON REYES, M. (2002). *Constitución, democracia y control*. Méjico: Instituto de Investigaciones Jurídicas.

ARAGON REYES, M. (1987). El control como elemento inseparable del concepto de Constitución. *Revista Española de Derecho Constitucional* , 15-52.

ARAGON REYES, M. (1986). El control parlamentario como control político. *Revista de Derecho Político* , 9-39.

ARAGON REYES, M. (1995). *Libertades económicas y estado social*. Madrid: Mc Graw-Hill.

ARAGON SANCHEZ, C. (1998). Clasificación básica del control de la actividad económico-financiera del Sector Público. En *Crónica 1996-1997*. Madrid: Asociación de Letrados y Auditores del Tribunal de Cuentas.

ARAGON SANCHEZ, C. (1982). El tribunal de Cuentas y la Intervención de la Administración del Estado en el control de la gestión económica del sector público. En *Control del sector público*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

ARMET I COMA, L. (2004). Control externo del sector público. *Revista Española de Control Externo* (16), 105-122.

BARQUERO, M. (2009). El control interno en trabajos de fiscalización. *Auditoría Pública* (47), 47-56.

BARRIO TATO, L., & BARRIO CARVAJAL, S. (2008). El informe de control interno en la administración pública. *Auditoría Pública* (46), 51-60.

BENITO LOPEZ, B., & HERNANDO FERNANDEZ, J. (1996). Los principios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia en la legislación de los Organos de Control Externo. *Auditoría Pública* , 61-65.

BERMEJO VERA, J. (2000). La Administración inspectora. En S. Wagner, *El Derecho Administrativo en el siglo XXI* (págs. 1253-1259). Valencia: Tirant lo Blanc.

BIGLINO CAMPOS, P. (1996). Parlamento, Presupuesto y Tribunal de Cuentas. *Revista de las Cortes Generales* .

BIGLIO CAMPOS, P. (2001). Parlamento y control de cuentas. *Revista Española de Control Externo* (7), 25-38.

BOHOYO CASTAÑAR, F. (1986). *El principio de legalidad financiera como presupuesto de validez de un acto administrativo*VO. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

BUCHANAN, J. (1954). Individual choice in voting and the market. *Journal of Political Economy* , 330-354.

BUENO MORA, S. (2010). Comentario al Título XI de la Ley de Régimen Local de la Comunidad Valenciana. En *Comentarios a la Ley de Régimen Local de la Comunidad Valenciana 8/2010, de 23 de junio*. Valencia: La Ley.

CABEZA DE SALVADOR, I. (1996). Problemática de la auditoría operativa sobre programas presupuestarios. *Auditoría Pública* , 39-44.

CABEZAS DE HERRERA, M. A. (2010). Sobre corrupción y transparencia. *Auditoría Pública* (50), 11-14.

CANO FERNANDEZ, V. (1996). El trámite de alegaciones en los procedimientos de fiscalización. *Auditoría Pública* , 50-54.

CARRASCO DÍAZ, D., & BUENÍA CARRILLO, D. (2013). La normalización de la contabilidad de costes en la Administración Local. *Auditoría Pública* , 101-115.

CARRIL BERMÚDEZ, R. (1997). Relaciones interadministrativas entre órganos de control interno y externo. *Auditoría Pública* , 49-51.

CASANA MERINO, F. (2000). Los recursos ante la jurisdicción contable. *Auditoría Pública* , 62-70.

CASANA MERINO, F. (2005). *La Responsabilidad Contable: Naturaleza jurídica y elementos que la integran*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

CAZORLA PRIETO, L. M. (1983). *Temas de Derecho Administrativo*. 3ª Edición. Madrid: Escuela de Inspección Financiera y Tributaria.

CAZORLA PRIETO, L. M. (1985). En F. GARRIDO FALLA, *Comentarios a la*

Constitución. Madrid: Civitas.

CLEMENTE DE ANTONIO, F. (2013). Análisis de las propuestas de reforma que pueden afectar al Tribunal de Cuentas. *Revista Española de Control Externo* , 129-151.

CORONA MARTÍN, R. M. (2004). El control externo de las organizaciones publicas y privadas: analogías, diferencias e interacciones. *Revista Española de Control Externo* (16), 213-228.

CORTELL GINER, R. (1997). La responsabilidad contable directa y subsidiaria. *Auditoría Pública* , 40-44.

CORTELL GINER, R. (1999). Los expedientes administrativos de responsabilidad contable. *Auditoría Pública* , 64-67.

CORTELL GINER, R. (2000). La responsabilidad contable y su enjuiciamiento: principios generales. *Revista Española de Control Externo* , 105-125.

CORTELL GINER, R. (2006). Subvenciones y responsabilidad contable. *Auditoría Pública* (38), 79-84.

CORTELL GINER, R. (2007). Aspectos críticos de la responsabilidad contable. *Auditoría Pública*, 51-66.

CORTELL GINER, R. (2010). Supuestos de responsabilidad contable. *Auditoría Pública* (50), 47-60.

CORTELL GINER, R. (2012). Propuestas de reforma en materia de responsabilidad contable. *Auditoria Publica*, 77-84.

CUÑADO AUSIN, G. (2006). Comunicación II Congreso Nacional de Auditoria en el Sector Público. Sevilla.

CUBILLO RODRIGUEZ, C (1999). *La jurisdicción del Tribunal de Cuentas*. Granada: Comares.

CUBILLO RODRIGUEZ, C. (2003). Relaciones del Tribunal de Cuentas Español con el Tribunal de Cuentas Europeo y con Organos de Control Externo de las Comunidades Autónomas. En *El Tribunal de Cuentas. Fiscalizacion y enjuiciamiento* (págs. 47-63). Madrid: Consejo General del Poder Judicial.

CUBILLO RODRIGUEZ, C. (2013). La fiscalización en la jurisprudencia.

Revista Española de Control Externo , 63-78.

DE ANGEL YAGUEZ, R. (2006). *La doctrina del "levantamiento del velo" de la persona jurídica en la jurisprudencia*. Thomson-Civitas.

DE LA FUENTE Y DE LA CALLE, M. J. (2001). Hacia una función consultiva del Tribunal de Cuentas de España. *Revista Española de Control Externo* , 139-159.

DE LA OLIVA SANTOS, A. (1985). Sobre la naturaleza jurisdiccional del Tribunal de Cuentas. En *Seminarios 1984*. Madrid: Servicio de Estudios del Tribunal de Cuentas .

DE VICENTE MARTÍN, C. (2004). Reflexiones sobre la sociedad civil ante el control sobre el sector público. *Revista Española de Control Externo* , 189-199.

DELGADO DEL RINCON, L. E. (2001). A propósito del carácter jurisdiccional de la función de enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas. Comentario a la STS 215/2000, de 18 de septiembre. *Revista Española de Control Externo* , 89-126.

DÍAZ LEMA, J. M. (2005). Concepto de subvención y ámbito de aplicación de la Ley 38/2003, de 17 de diciembre. *Justicia Administrativa* , 5-34.

DÍAZ ZURRO, A. (2002). El control externo visto desde el control interno. *Revista Española de Control Externo*, 89-112.

DURÁN ALBA, J. F. (2000). ¿Ámbitos inmunes o ámbitos exentos del control financiero externo? *Auditoría Pública* , 72-77.

ENGELS, D. (2004). Los efectos de la ampliación de la Unión Europea. *Revista Española de Control Externo* , 43-56.

FABRA VALLÉS, J. M. (2002). El Tribunal de Cuentas Europeo y el Tribunal de Cuentas de España. *Revista Española de Control Externo*, 11-24.

FABRA VALLÉS, J. M. (2004). Articulación organizativa de los diferentes niveles de control de la Unión Europea. *Revista Española de Control Externo*, 43-56.

FERNÁNDEZ DÍAZ, A. (1999). ¿Puede hablarse de una economía de control? *Revista Española de Control Externo*, 35-58.

FERNANDEZ FARREGES, G. (1983). *La subvención: concepto y régimen jurídico*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

FERNANDEZ LLERA, R. (2009). Fiscalización de la gestión pública en los Organismos de Control Externo de las Comunidades Autonomas. *Presupuesto y Gasto Público*, 135-154.

FERNANDEZ PIRLA, J. M. (1985). *Las Ordenanzas Contables de Juan II de Castilla*. Madrid: Servicio de Publicaciones del Tribunal de Cuentas.

FERNANDEZ PIRLA, J., & SALA SANCHEZ, P. (1987). *El Tribunal de Cuentas, ayer y hoy*. Madrid: Servicio de Publicaciones del Tribunal de Cuentas.

FERNANDEZ-PIRLA MARTINEZ, M. (2012). Crisis de civilización y la transparencia como valor emergente. *Auditoría Pública* , 69-76.

FERNANDO AJENJO, J. (2009). El control de las Administraciones Publicas y la lucha contra la corrupcion: especial referencia al Tribunal de Cuentas y a la IGAE. *Tesis presentada en la Universidad de Salamanca* .

FERRÁN DILLA, J. P. (2012). La funcion fiscalizadora y el control de las entidades locales. Su reflejo en la responsabilidad contable: algunos de sus aspectos sustanciales. *Revista de Estudios Locales*, 24-43.

FIEDLER, F. (2004). *La independencia de la Entidades Fiscalizadoras Superiores, INTOSAI: 50 años*. Publicación monografica de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, Viena.

FUENTES VEGA, S. (1999). *El gasto público: Ejecución y control*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

GALAN DEL FRESNO, J. M. (2000). La autonomía financiera de los Organos Constitucionales. En *Crónica 1998-1999* (págs. 91-110). Madrid: Asociación de Letrados y Auditores del Tribunal de Cuentas.

GALAN SANCHEZ, R. M. (2001). *El enjuiciamiento contable. El control de la gestión de los fondos públicos por el Tribunal de Cuentas*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

GARCIA DE LA MORA, L. (1978). El Derecho Presupuestario o Contable como ordenamiento del control de la Hacienda Pública. *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid* , 37-92.

GARCIA TREVIJANO, A. (1953). La nueva Ley Orgánica del Tribunal de

Cuentas. *Revista de Administración Pública* , 239-272.

GARCIA VÁZQUEZ, J. (1985). La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas y los procedimientos de auditoría. En *Seminarios 1984*. Madrid: Tribunal de Cuentas.

GARCÍA CRESPO, M. (1999). El control de la gestión pública por el Tribunal de Cuentas. *Revista Española de Control Externo* , 93-95.

GOMEZ GUZMAN, J. C. (2006). Marco conceptual de las auditorías de costes y precios de contratos. *Auditoría Pública* , 7-15.

GOMEZ ROMERA, A. M. (2011). Control externo: auditoría privada versus fiscalización pública, o de por qué tardamos tanto los funcionarios e hacer una auditoría. *Auditoría Pública* , 13-20.

GOMEZ SANCHEZ, Y. (2001). *El Tribunal de Cuentas: el control económico financiero externo en el ordenamiento constitucional español*. Barcelona: Marcial Pons.

GONZALEZ ORTIZ, D. (2002). *La figura del responsable tributario en el derecho español*. Dykinson.

GONZALEZ RIVAS, J. J. (2005). El recurso de casación contra resoluciones dictadas por el Tribunal de Cuentas. *Revista Española de Control Externo* , 11-31.

GONZALEZ SOLER, O. E. (2013). Las actuaciones preparatorias de los procesos contables. *Revista Española de Control Externo* , 79-109.

GROISMAN, E., & LERNER, E. (2000). *La responsabilización en la Nueva Gestión Pública Latinoamericana*. Buenos Aires: Consejo Científico del CLAD-BID-EUDEBA.

GUTIÉRREZ GARCÍA, M. C. (2010). *La Responsabilidad Contable de los gestores de Fondos Públicos*. Barcelona: Bayer Hermanos. S.A.

HERNANDEZ MARÍN, M. A. (1988). *La intervención del Sector Público en la economía y su actividad empresarial*. Salamanca: Universidad de Salamanca.

HERRERO GONZALEZ, E. (2012). Las recomendaciones en el informe de fiscalización. *Auditoría Pública* , 25-35.

HERRERO GONZALEZ, E. (2013). Mención nominal a terceros en los informes de fiscalización. *Auditoría Pública* , 59-67.

HERRERO SUAZO, S. (1982). El Tribunal de Cuentas y la Intervención General del Estado: concurrencia, competencia e independencia. En *El Tribunal de Cuentas en España* (Vol. Volumen 1, págs. 413-425). Instituto de Estudios Fiscales.

JIMENEZ RIUS, P. (2007). *El control de los fondos públicos. Propuestas de mejora*. Navarra: Thomson-Civitas.

JIMENEZ, J. R. (1986). Objetivos y metodología de un sistema de indicadores. En *Seminarios*. Madrid: Tribunal de Cuentas.

KRUGMAN, P., & WELLS, R. (2006). *Introducción a la economía. Microeconomía*. Barcelona: Reverte.

LÓPEZ DÍAZ, A. (2008). Algunas cuestiones sobre la fiscalización externa de los entes públicos por los OCEX. *Auditoría Pública* (46), 9-30.

LAGARON COMA, M. (1996). Algunas consideraciones acerca de la planificación de fiscalizaciones en el Tribunal de Cuentas. En *Cronica 1994-1995* (págs. 151-170). Madrid: Asociación de Letrados y Auditores y servicio de publicaciones del Tribunal de Cuentas.

LOPEZ DE MENESAS, M. U. La armonización contable. En *Crónica 1998-1999*. Madrid: Asociación de Letrados y Auditores del Tribunal de Cuentas.

LOPEZ HERNANDEZ, A., & ORTIZ RODRIGUEZ, D. (2004). Los indicadores de gestión y el control de eficiencia del sector público. *Revista Española de Control Externo* , 189-217.

LOPEZ LOPEZ, J. C. (2000). Aprobación y rendición de cuentas: problemas y responsabilidades. *Revista Española de Control Externo* , 79-103.

LOPEZ LOPEZ, J. C. (2003). Contenido de la jurisdicción contable. En *El Tribunal de Cuentas. Fiscalización y enjuiciamiento* (págs. 113-125). Madrid: Cuadernos de Derecho Judicial. CGPJ.

LOZANO MIRALLES, J. (1996). *Configuración e independencia de los órganos de control externo: un análisis comparado*. Madrid: Civitas-Cámara de Cuentas de Andalucía.

LOZANO MIRALLES, J. (1995). Control, auditoría y fiscalización. *Auditoría*

Pública , 80-85.

LOZANO MIRALLES, J. (1997). Los parámetros de actuación de los órganos de control externo. *Revista Vasca de Administración Pública* , 151-171.

MADARIAGA GOROCICA, J. M. (2000). *Manual practico de auditoría*. Barcelona: Ediciones Deusto.

MANTECA VALDELANDE, V. (2002). *Formación del control externo del Sector Público en la España contemporánea*. Valencia: Sindicatura de Comptes.

MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., & TEJERIZO LOPEZ, J. (2008). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 19ª edición. Madrid: Tecnos.

MARTINEZ GOMEZ, A. (2003). La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas. El desarrollo real de sus procedimientos. En *El Tribunal de Cuentas. Fiscalización y enjuiciamiento* (págs. 67-91). Madrid: Consejo General del Poder Judicial.

MARTINEZ LAGO, M. A. (1992). *Manual de Derecho Presupuestario*. Madrid: Colex.

MARTINEZ NOVAL, L. (2002). La fiscalización del Tribunal de Cuentas. La fiscalización en los albores del siglo XXI. *Revista Española de Control Externo* , 115-128.

MARTINEZ PEREZ, A. (2008). *El Tribunal de Cuentas en España: Análisis de sus memorias (1874-1934)*. Pamplona: Thomson-Aranzadi.

MARTÍN MARTÍN, P. (2003). Reflexiones sobre el Tribunal de Cuentas en el vigésimo quinto aniversario de la Constitución Española de 1978. *Revista Española de Control Externo* , 21-54.

MARTÍN MARTÍN, P., & ÁLVAREZ BONALD, M. (2005). Las jurisdicciones contable y penal: su compatibilidad. *Revista Española de Control Externo* , 209-233.

MARUNGÁN MARTÍN, J. (1996). Evaluación del control interno como elemento primordial de los procedimientos fiscalizadores. En *Seminarios 1994-1995*. Madrid: Tribunal de Cuentas.

MAS CLADERA, P. A. (2007). Elogio a la distancia. Lejanía y lentitud en la acción de los OCEX. *Auditoría Pública* (42), 17-22.

MAS CLADERA, P. A. (2008). Sobre las consecuencias de la no rendición de cuentas: comentarios a la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 4 de junio de 2008. *Revista Española de Control Externo* , 103-118.

MEDINA GUIJARRO, J. (1999). Presente y futuro del enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas. *Revista Española de Control Externo* (1), 121-142.

MEDINA GUIJARRO, J. (2003). La independencia e imparcialidad de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas en España. *Revista Española de Control Externo* , 73-100.

MEDINA GUIJARRO, J. (2005). La legitimidad de las instituciones superiores de control. *Revista Española de Control Externo*, 13-42.

MEDINA GUIJARRO, J., & PAJARES GIMENEZ, J. (1992). La Jurisdicción Contable: Contenido y procedimientos. *Revista Española de Derecho Financiero*, 197-246.

MEDINA GUIJARRO, J., & PAJARES GIMENEZ, J. (2005). La función de enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas como su propia jurisdicción en la historia y en la Constitución Española. *Revista Española de Control Externo* , 33-68.

MEDINA JÁBER, R. (2009). La función de control y la crisis económica. *Auditoría Pública*, 41-42.

MELIÁN HERNÁNDEZ, J. (2006). Relaciones y diferencias entre fiscalización y auditoría. Razones para una reforma de las normas de auditoría del sector público. *Auditoría Pública*, 33-40.

MENDIZABAL ALLENDE, R. (1967). *Crisis del Antiguo Régimen y la jurisdicción contable*. Madrid: Editorial Reus.

MENDIZABAL ALLENDE, R. (1964). Función y esencia del Tribunal de Cuentas. *Revista de Administración Pública* , 13-68.

MENDIZABAL ALLENDE, R. (1968). El Tribunal Supremo de la Hacienda Pública. *Revista de Administración Pública* , 123-190.

MENDIZABAL ALLENDE, R. (1983). La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas. *Revista de Administración Pública* , 1307-1373.

MENDIZABAL ALLENDE, R. (2000). *El Tribunal de Cuentas y el nacimiento de*

la Administración contemporánea. Madrid: Ministerio de Hacienda.

MOLAS RIBALTA, P. (1994). La Administración Real en la Corona de Aragón. *Chronica nova: Revista de historia moderna de la Universidad de Granada* , 427-440.

MONTESINOS JULVE, V. (1993). Análisis de la información contable pública. *Revista Española de Financiación y contabilidad* , 357-359.

MONTESINOS JULVE, V. (1994). La normalización en la auditoría del Sector Público. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* , 434-462.

MORALA GÓMEZ, B. (1992). La medida de la eficiencia en las entidades públicas. *Actualidad Financier* , 255-265.

MORENO PEREZ, R. (1982). La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas en la Constitución de 1978: una interpretación histórica y sistemática. En *El Tribunal de Cuentas en España*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

MUELLER, D. (1989). *Public Choise II*. Cambridge University Press.

MUÑOZ ÁLVAREZ, R. (2003). Constitución y Tribunal de Cuentas. Anecdotario. *Revista Española de Control Externo* , 101-111.

MUÑOZ MOLINA, A. (2013). *Todo lo que era sólido*. Barcelona: Seix Barral.

MURUZUBAL LERGA, J. (1999). Los Órganos de Control Externo ¿sirven para algo? *Auditoría Pública* , 6-10.

NAVAS VÁZQUEZ, R. (2006). Nueva aproximación a la jurisdicción contable. *Auditoría Pública*, 35-40.

NAVAS VÁZQUEZ, R. (2009). *Manual de control externo*. Pamplona: Civitas Thomson Reuters.

NICOLAS BRAVO, V. (2008). Líneas de reforma de la Contabilidad Pública en España. *Presupuesto y Gasto Público* , 231-242.

NIETO DE ALBA, U. (1999). Control del sector público: perspectivas de futuro. *Revista Española de Control Externo* , 11-33.

NIETO DE ALBA, U. (2002). El reto ético del control democrático. *Revista Española de Control Externo* , 215-226.

NIETO DE ALBA, U. (2002). Una reconstrucción doctrinal de la descentralización: aplicación al control externo. *Revista Española de Control Externo*, 17-32.

NÚÑEZ PÉREZ, M. (2006). Relaciones del control externo con el Poder legislativo. *Revista Española de Control Externo*, 121-140.

NÚÑEZ PÉREZ, M. (2009). Transparencia e instituciones de control. *Auditoría Pública*, 7-20.

NÚÑEZ PÉREZ, M. (2002). Reforma de la legislación del Tribunal de Cuentas: Fiscalización. *Revista Española de Control Externo*, 173-201.

ORDOQUI URDACI, L. (1999). El alcance de las funciones fiscalizadoras y el control de legalidad de los OCEX. *Auditoría Pública*, 65-69.

ORDOQUI URDAZI, I. (2001). La puesta en práctica de las recomendaciones de los OCEX. *Auditoría Pública*, 7-12.

ORDOQUI URDAZI, L. M. (2012). La necesidad de una transformación radical de las Instituciones de Control Financiero en España. *Auditoría Pública*, 27-32.

ORON MORATAL, G. (1995). *La configuración constitucional del gasto público*. Madrid: Tecnos.

ORTIGOSA LOPEZ, R., & RODRIGUEZ PLAZA, S. (2012). Indicadores de gestión en el ámbito de las Administraciones Públicas. *Revista Española de Control Externo*, 11-46.

OSBORNE, D., & PLASTRIC, P. (1998). *La reducción de la burocracia: cinco estrategias para reinventar el gobierno*. Buenos Aires: Paidós.

PAJARES JIMENEZ, J. A. (1992). El diseño de las actuaciones previas en el ámbito de la armonización de la jurisdicción contable. *Revista Española de Control Externo*, 153-183.

PALAO TABOADA, C. (1985). *Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Colex.

PASCUAL GARCIA, J. (1981). El acto interventor, garantía de legalidad de la actividad financiera. En *Control del Sector Público* (pág. 685). Madrid: IEF.

PASCUAL GARCIA, J. (1999). *Régimen Jurídico del gasto público. Presupuestación, ejecución y control*. Madrid: Estudios Jurídicos, BOE.

PASCUAL GARCÍA, J. (2010). La huida del Derecho Administrativo, del Presupuesto y de los controles financieros por los nuevos entes del sector público. *Presupuesto y Gasto Público*, 109-128.

PEREZ PEREZ, J. A. (2007). Proyectos y logros de la Contabilidad Pública en España. *Presupuesto y Gasto Público* , 95-107.

PEREZ ROYO, F. (1991). *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. Madrid: Tecnos.

PEREZ TORTOLA, A. (2003). Perspectivas del enjuiciamiento contable en el vigésimo quinto aniversario de la Constitución Española. *Revista Española de Control Externo* , 55-72.

PEREZ, J. M. (2002). *La cresta de la ola*. Pamplona: Aranzadi.

PIGOU, A. C. (1946). *La economía del bienestar*. Madrid: Aguilar.

POZUELO MEÑO, I. (2009). Las relaciones del poder legislativo y las instituciones de control externo. *Auditoría Pública* (49), 21-28.

PRADO LORENZO, J. M., MARTIN JIMENEZ, D., & GARCIA SANCHEZ, I. (2009). El proceso de corporatización en España: evolución y factores explicativos. *Auditoría Pública* , 63-70.

RAMALLO MASSANET, J. (2008). El control externo del presupuesto comunitario y el Tratado de Lisboa: presente, pasado y futuro. *Auditoría Pública*, 5-14.

RIERA LOPEZ, M. (2013). OCEX y redes sociales: ¿necesidad o reto? *Auditoría Pública* , 97-103.

RINCON VILLAGRA, A. L. (2003). Diseño y encaje constitucional de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas. Evolución y situación actual. Órganos de la jurisdicción contable. En *El Tribunal de Cuentas. Fiscalización y enjuiciamiento* (págs. 95-110). Madrid: Cuadernos de Derecho Judicial. CGPJ.

ROBLEDA, H. (2010). El Nuevo Plan General de Contabilidad Pública: una herramienta oportuna para mejorar la información sobre la gestión pública. *Auditoría Pública* , 87-89.

RODRIGUEZ BEREIJO, J. (1993). Los fundamentos constitucionales del control interno de la actividad financiera. *Eficacia y legalidad en la gestión pública* , 23. Madrid: IGAE.

ROSIÑOL I VIDAL, C. (1999). *La Responsabilidad Contable y la gestión de los recursos públicos*. Madrid: CIVITAS.

RUEDA GARCIA, L. (2013). La transmisión de la responsabilidad contable a los causahabientes. Los efectos de la aceptación de la herencia a beneficio de inventario. *Revista Española de Control Externo* , 201-209.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, L. C. (2006). El impacto de la actividad fiscalizadora en las entidades públicas de control en el buen uso de los recursos públicos. *Revista Española de Control Externo*, 33-56.

SAINZ DE BUJANDA, F. (1988). *Lecciones de Derecho Financiero*. Madrid: Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones.

SAINZ RUIZ, J. A. (2005). Algunas reflexiones sobre la jurisdicción contable. *Revista Española de Control Externo* , 69-84.

SALA SANCHEZ, P. (2002). Poder Judicial y Tribunal de Cuentas. *Revista Española de Control Externo* , 69-84 y 129-152.

SANTAMARIA PASTOR, J. A. (1982). Las funciones del Tribunal de Cuentas. En *Seminarios 1982*. Madrid: Servicio de Publicaciones del Tribunal de Cuentas.

SESMA SANCHEZ, B. (1998). *Las subvenciones públicas*. Valladolid: Lex Nova.

SIMOES IGLESIAS, A. M. (1998). La iniciativa fiscalizadora de las Cortes Generales y de las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas en los procedimientos de fiscalización. En *Crónica 1996-1997*. Madrid: Asociación de Letrados y Auditores del Tribunal de Cuentas.

SOCORRO ALEMAN, F. (2010). El nuevo Plan General de Contabilidad Pública, quizá una oportunidad perdida. *Auditoría Pública* , 105-110.

SOLA FERNANDEZ, M. F. (1996). La avocación de expedientes administrativos de responsabilidad contable. En *Seminarios 1994-1995* (págs. 201-236). Madrid: Asociación de Letrados y Auditores y Servicio de Publicaciones del Tribunal de Cuentas.

SOSA WAGNER, F. (2008). *La gestión de los servicios públicos locales*. Pamplona: Thomson-Civitas.

STIGLITZ, J. E. (2000). *La economía del sector público*. Barcelona: Antoni

Bosch, S.A.

SUÁREZ SUÁREZ, A. (1983). El control de economía, eficiencia y eficacia en la Constitución y en la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas. *Hacienda Pública Española* , 59-68.

TAMAMES GOMEZ, R. (1995). *La economía española 1975-1995*. Madrid: Temas de hoy.

TORRES PRADAS, L. (1991). Indicadores de gestión para las Entidades Públicas. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* , 535-558.

URIAS VALIENTE, J. (1985). Auditoría y fiscalización en el Tribunal de Cuentas. Especial referencia a las sociedades estatales. En *Seminarios 1984*. Madrid: Tribunal de Cuentas.

VACAS GARCIA-ALOS, L. (1996). La pieza separada como actuación previa a la exigencia de responsabilidad contable en vía jurisdiccional: aspectos subjetivos y objetivos. En *Seminarios 1994-1995* (págs. 7-42). Madrid: Asociación de Letrados y Auditores y Servicio de Publicaciones del Tribunal de Cuentas.

VACAS GARCIA-ALOS, L. (1998). *El Tribunal de Cuentas. Enjuiciamiento Contable y Jurisprudencia Constitucional*. Madrid: La Ley.

VACAS GARCIA-ALOS, L. (2009). *La Responsabilidad Contable de los gestores públicos y de los perceptores de subvenciones en la jurisprudencia*. Madrid: Claves de la Jurisprudencia.

VACAS GARCIA-ALOS, L. (2012). La influencia de la Constitución de 1812 en el control de las cuentas públicas. *Revista de Derecho Político* , 383-397.

VALLÈS VIVES, F. (2003). *Control externo del gasto público. Configuración y garantía constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.

VAQUER CABALLERIA, M. (2011). El criterio de la eficiencia en el derecho administrativo. *Revista de Administración Pública* , 91-135.

VELA VARGUES, J. M. (1992). *Concepto y principios de Contabilidad Pública*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

VELARDE FUERTES, J. (2012). La transparencia de las Leyes Generales Presupuestarias como elemento esencial para el control externo de los ingresos y gastos de la Administración Pública. *Revista Española de Control*

Externo, 69-86.

VERA SANTOS, J. M. (2001). *El Tribunal de Cuentas y los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.

VIÑAS BOSQUET, J. (2008). *Control Interno y Fiscalización del Presupuesto Municipal*. Pamplona: DAPP Publicaciones Jurídicas.

VILLAR PALASI, J. L. (1966). La dinámica del principio de legalidad presupuestaria. *Revista de Administración Pública* , 9-38.

ANEXOS

RELACION DE SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL CITADAS

Sentencia del TC 5/1981, de 13 de febrero

Sentencia del TC 76/1983, de 5 de agosto

Sentencia del TC 137/1986, de 6 de noviembre

Sentencia del TC 187/88, de 17 de octubre.

Sentencia del TC 18/1991, de 31 de enero

Sentencia del TC 215/2000, de 18 de septiembre

RELACION DE SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO CITADAS

Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 1968

Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 1974

Sentencia del Tribunal Supremo de 22 noviembre de 1979

Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 1983

Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de septiembre de 1985

Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de octubre de 1986

Sentencia del Tribunal Supremo 12 de marzo de 1987

Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 1988

Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 1991

Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 1993

Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 1994.

Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de febrero

Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 1995

Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 1995

Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de febrero de 1995

Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 1996

Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 1996

Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de diciembre de 1999

Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de junio de 1999

Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de marzo de 2003

Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de septiembre de 2003

Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2004

Sentencia del Tribunal Supremo 21 de julio de 2004

Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de junio de 1999

Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de octubre de 2002

Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de septiembre de 2003

Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de abril de 2008

Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2009

**RELACION DE SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE CUENTAS
CITADAS**

Sentencia del TCu de 18 de abril 1986

Sentencia del TCu de 28 de octubre de 1986

Sentencia del TCu de 10 de julio de 1987

Sentencia del TCu de 22 de julio de 1987

Sentencia del TCu de 9 de septiembre de 1987

Sentencia del TCu 187/88, de 16 de octubre de 1988

Sentencia del TCu de 24 de febrero de 1992

Sentencia del TCu 8/1992, de 8 de junio de 1992

Sentencia del TCu de 25 de junio de 1992

Sentencia del TCu de 30 de junio de 1992

Sentencia del TCu de 1 de octubre de 1992

Sentencia del TCu 25 de 1992, de 29 de octubre de 1992

Sentencia del TCu 27/1992 de 30 de octubre de 1992

Sentencia del TCu de 27 de noviembre de 1992

Sentencia del TCu 11, de 25 de febrero de 1993

Sentencia del TCu 13, de 26 de marzo de 1993

Sentencia del TCu 14, de 5 de mayo de 1994

Sentencia del TCu de 6 de mayo de 1994

Sentencia del TCu de 15 de abril de 1994

Sentencia del TCu de 9/1995, de 4 de octubre de 1995

Sentencia del TCu 5, de 9 de marzo de 1995

Sentencia del TCu 8, de 26 de mayo de 1995

Sentencia del TCu de 23 de febrero de 1995

Sentencia del TCu de 6 de noviembre de 1995

Sentencia del TCu de 13 de febrero de 1996

Sentencia del TCu 4, de 26 de febrero de 1996

Sentencia del TCu 14, de 20 de noviembre de 1996

Sentencia del TCu 1, de 14 de febrero de 1997

Sentencia del TCu 10, de 30 de julio de 1999

Sentencia del TCu 11, de 29 de septiembre de 1999

Sentencia del TCu 12, de 29 de septiembre de 1999

Sentencia del TCU 16, de 30 de septiembre de 1999

Sentencia del TCu 22, de 29 de septiembre de 1999

Sentencia del TCu 21, de 26 de noviembre de 1999

Sentencia del TCu de 25 de febrero de 2000

Sentencia del TCu 4, de 31 de marzo de 2000

Sentencia del TCu 7, de 30 de junio de 2000

Sentencia del TCu 9, de 3 de julio de 2000

Sentencia del TCu 8, de 30 de julio de 2000

Sentencia del TCu de 16, de 3 de octubre de 2000

Sentencia del TCu 28 de febrero de 2001

Sentencia del TCu 11, de 30 de mayo de 2001

Sentencia del TCu 16, de 20 de julio de 2001

Sentencia del TCu 21, de 17 de noviembre de 2001

Sentencia del TCu 5, de 10 de mayo de 2002

Sentencia del TCu de 14 de mayo de 2003

Sentencia del TCu 10, de 23 de julio de 2003

Sentencia del TCu 13, de 8 de octubre de 2003

Sentencia del TCu de 18 de diciembre de 2002

Sentencia del TCu de 14 de septiembre de 2004

Sentencia del TCu 21, de 27 del octubre de 2004

Sentencia del TCu 21, de 14 de noviembre de 2005

Sentencia del TCu 4, de 26 de marzo de 2006

Sentencia del TCu 4, de 29 de marzo de 2006

Sentencia del TCu 7, de 7 de abril de 2006

Sentencia del TCu 11, de 1 de junio de 2006

Sentencia del TCu 2, de 14 de marzo de 2007

Sentencia del TCu 5, de 24 de abril de 2007

Sentencia del TCu 10, de 18 de julio de 2007

Sentencia del TCu 19, de 22 de julio de 2009

Sentencia del TCu 13, de 23 de julio de 2007

Sentencia del TCu 15, de 24 de julio de 2007

Sentencia del TCu 15/2007, de 24 de julio de 2007

Sentencia del TCu 12, de 13 de octubre de 2008

Sentencia del TCu 9, 5 de mayo de 2009

Sentencia del TCu 14/2009 de 8 de julio de 2009

Sentencia del TCu 24, de 11 de noviembre de 2009

Sentencia del TCu 31, de 15 de diciembre de 2009

Sentencia del TCu 19, de 17 de mayo de 2010

Sentencia del TCu 1, de 17 de enero de 2013

Sentencia del TCu 13, de 11 de abril de 2013

Sentencia del TCu 11, de 11 de abril de 2013

RELACION DE AUTOS DEL TRIBUNAL DE CUENTAS CITADOS

Auto de 11 de enero de 1986

Auto de 12 de diciembre de 1986

Auto de 30 de junio de 1992

Auto de 24 de julio de 1992

Auto de 30 de octubre de 1992

Auto de 2 de noviembre de 1992

Auto de 27 de noviembre de 1992

Auto de 22 de julio de 1993

Auto de 20 de octubre de 1993

Auto de 24 de febrero de 1995

Auto de 23 de febrero de 1995

Auto de 29 de octubre de 1996

Auto de 2 de julio de 1998

Auto de 26 de noviembre de 1999

Auto de 25 de noviembre 1999

Auto de 22 de diciembre de 1999

Auto de 25 de febrero de 2000

Auto de 17 de octubre de 2001

Auto de 20 de diciembre de 2002

Auto de 9 de febrero de 2007

Auto de 20 de julio de 2007

Auto de 16 de julio de 2008

Auto de 21 de julio de 2008

Auto de 2 de diciembre de 2008.

Auto de 3 de junio de 2009