

ESTUDIOS
JURÍDICOS



GLOSARIO DE TÉRMINOS DE FISCALIZACIÓN Y DE ENJUICIAMIENTO CONTABLE

RAFAEL DE MENDIZÁBAL ALLENDE
(DIRECTOR COORDINADOR)

BOLETÍN
OFICIAL DEL ESTADO
REAL ACADEMIA
DE JURISPRUDENCIA
Y LEGISLACIÓN DE ESPAÑA

GLOSARIO DE TÉRMINOS DE FISCALIZACIÓN
Y DE ENJUICIAMIENTO CONTABLE

ESTUDIOS JURÍDICOS, 17

GLOSARIO DE TÉRMINOS DE FISCALIZACIÓN Y DE ENJUICIAMIENTO CONTABLE

RAFAEL DE MENDIZÁBAL ALLENDE

(Director coordinador)



BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO

**REAL ACADEMIA DE JURISPRUDENCIA Y LEGISLACIÓN
DE ESPAÑA**

Madrid, 2019

Primera edición: Febrero de 2019



Esta obra está sujeta a licencia Creative Commons de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 4.0 Internacional, (CC BY-NC-ND 4.0).

Director de Publicaciones de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España:
Antonio Fernández de Buján y Fernández.

La AEBOE no se solidariza con las opiniones manifestadas por los coautores de esta obra.

© Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España
© Para esta edición. Boletín Oficial del Estado. Madrid, 2019

<https://cpage.mpr.gob.es>

NIPO: 043-19-004-0 (edición en papel)
043-19-002-X (edición en línea, PDF)
043-19-003-5 (edición en línea, ePub)

ISBN: 978-84-340-2543-1

Depósito legal: M-4046-2019

Imprenta Nacional del Boletín Oficial del Estado
Avenida de Manoteras, 54. 28050 Madrid

ÍNDICE

	<u>Páginas</u>
PREFACIO	11
OBERTURA PARA UN GLOSARIO	17
 GLOSARIO DE TÉRMINOS RELACIONADOS CON LA FUNCIÓN FISCALIZADORA	
— Alcance (fiscalización). <i>Antonio R. Rodríguez Castaño</i>	25
— Alegaciones. <i>Antonio R. Rodríguez Castaño</i>	29
— Auditoría. <i>Miguel Ángel Sánchez del Águila</i>	33
— Ciclo presupuestario. <i>Pedro de Vega Blázquez</i>	43
— Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas. <i>Antonio R. Rodríguez Castaño</i>	52
— Contabilidad Pública. <i>Mario Garcés Sanagustín</i>	55
— Contrato público. <i>Antonio R. Rodríguez Castaño</i>	60
— Control Externo. <i>Manuel Aznar López</i>	65
— Cuenta General del Estado. <i>Pedro de Vega Blázquez</i>	71
— Cuenta. <i>Mario Garcés Sanagustín</i>	76
— Economía. <i>Pedro de Vega Blázquez</i>	79
— Eficacia. <i>Miguel Ángel Sánchez del Águila</i>	84
— Eficiencia. <i>Miguel Ángel Sánchez del Águila</i>	88
— Entidad fiscalizadora superior. <i>Manuel Aznar López</i>	92
— Estados contables. <i>Miguel Ángel Sánchez del Águila</i>	95
— Fiscalización. <i>Antonio R. Rodríguez Castaño</i>	102
— Gasto público. <i>José Pascual García</i>	105



GLOSARIO DE TÉRMINOS DE FISCALIZACIÓN Y DE ENJUICIAMIENTO CONTABLE

	Páginas
— Informe de fiscalización. <i>Pedro de Vega Blázquez</i>	115
— Ingreso público. <i>José Pascual García</i>	120
— Memoria. <i>Manuel Aznar López</i>	125
— Moción. <i>Pedro de Vega Blázquez</i>	129
— Modificaciones presupuestarias. <i>José Pascual García</i>	132
— Normas de fiscalización. <i>Manuel Aznar López</i>	139
— Nota. <i>Pedro de Vega Blázquez</i>	143
— Observaciones. <i>Antonio R. Rodríguez Castaño</i>	146
— Órganos Autonómicos de Control Externo. <i>Mario Garcés Sanagustín</i>	150
— Plan General de Contabilidad Pública. <i>Mario Garcés Sanagustín</i>	154
— Presupuesto. <i>José Pascual García</i>	158
— Principios contables. <i>Miguel Ángel Sánchez del Águila</i>	166
— Procedimiento fiscalizador. <i>Manuel Aznar López</i>	171
— Revisión entre pares. <i>Miguel Ángel Sánchez del Águila</i>	177
— Sector Público. <i>Mario Garcés Sanagustín</i>	181
— Subvenciones. <i>José Pascual García</i>	186
— Tribunal de Cuentas (fiscalización). <i>Manuel Aznar López</i>	195
— Tribunal de Cuentas Europeo. <i>Carlos Cubillo Rodríguez</i>	200
— Umbral de materialidad. <i>Antonio R. Rodríguez Castaño</i>	203

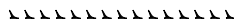
GLOSARIO DE TÉRMINOS RELACIONADOS CON LA FUNCIÓN DE ENJUICIAMIENTO CONTABLE

— Acción Pública. <i>Borja Carbajosa Pérez</i>	209
— Actuaciones Previas. <i>Carlos Cubillo Rodríguez</i>	214
— Alcance. <i>Borja Carbajosa Pérez</i>	219
— Daño en los fondos públicos. <i>Paloma Montero Aguilera</i>	223
— Delegado Instructor. <i>Carlos Cubillo Rodríguez</i>	231
— Diligencia exigible. <i>María Paz Hernández Valero</i>	236
— Diligencias Preliminares. <i>Carlos Cubillo Rodríguez</i>	241
— Extraneus. <i>José Manuel Suárez Robledano</i>	244
— Fiscalía del Tribunal de Cuentas. <i>Miguel Ángel Torres Morato</i>	251
— Gestión de los fondos públicos. <i>Paloma Montero Aguilera</i>	257
— Juicio de Cuentas. <i>José Manuel Suárez Robledano</i>	262
— Jurisdicción Contable. <i>Borja Carbajosa Pérez</i>	268
— Las relaciones de la Jurisdicción Contable con la Jurisdicción Penal y con la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. <i>Luis Rueda García</i>	273
— Liquidación provisional. <i>Carlos Cubillo Rodríguez</i>	280



ÍNDICE

	<u>Páginas</u>
— Malversación contable. <i>José Manuel Suárez Robledano</i>	284
— Pago indebido. <i>María Paz Hernández Valero</i>	288
— Responsabilidad contable distinta del alcance. <i>María Paz Hernández Valero</i> ..	293
— Responsabilidad contable. <i>María Paz Hernández Valero</i>	302
— Tribunal de Cuentas (Enjuiciamiento). <i>Borja Carbajosa Pérez</i>	312
JURISPRUDENCIA CONSULTADA	317
BIBLIOGRAFÍA	327



PREFACIO

El presente glosario tiene por objeto ilustrar sobre el significado y contenido de los principales términos técnicos que se utilizan en la fiscalización de la actividad económico-financiera del Sector Público y en el enjuiciamiento de las responsabilidades en que pudieran incurrir quienes menoscaban la integridad de los fondos públicos por gestionarlos de manera irregular.

La iniciativa parte de la Subsección de Control Constitucional del Gasto Público, integrada en la Sección de Derecho Constitucional de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.

La obra ha sido dirigida y coordinada por el presidente de la aludida Sección, Don Rafael de Mendizábal Allende, que prologa el libro.

Los autores de los diversos términos del glosario incluyen, por una parte, a consejeros del Tribunal de Cuentas (Manuel Aznar López y José Manuel Suárez Robledano) y también a funcionarios de dicha Institución (Miguel Ángel Sánchez del Águila, Pedro de Vega Blázquez, María Paz Hernández Valero, Paloma Montero Aguilera, Antonio Ramón Rodríguez Castaño, Francisco de Borja Carbajosa Pérez y Carlos Cubillo Rodríguez). También han participado en el libro elaborando diversas voces dos interventores- auditores del Estado, Mario Garcés San Agustín y José Pascual García.

Finalmente, han colaborado también con sus aportaciones al glosario el Fiscal Jefe del Tribunal de Cuentas (Miguel Ángel Torres Morato) y el Teniente Fiscal de dicha Institución (Luis Rueda García).

Estamos, por tanto, ante una obra colectiva nacida de la colaboración entre La Real Academia de Jurisprudencia y Legislación y los profesionales del control interno, externo y jurisdiccional que supervisan la actividad económico-financiera del Sector Público.

El contenido del glosario puede resultar útil a los profesionales de la gestión pública y su control, pero también a investigadores, profesores y alumnos del ámbito académico,



así como a cualquier jurista o experto en materia económico-financiera y a los ciudadanos en general, comprometidos con el objetivo de legalidad, eficiencia y transparencia de la actuación de los Poderes Públicos.

El lenguaje utilizado por los diversos autores, sin renunciar al rigor profesional inevitable en el tratamiento de términos de un perfil tan técnico, resulta sin embargo didáctico y claro, lo que unido a la estructuración de cada voz en epígrafes que facilitan la comprensión del texto, lo convierte en accesible incluso para lectores sin una formación especializada en estas materias.

A continuación se incluye un breve curriculum del Director- Coordinador de la obra así como de los diversos autores, por orden alfabético, que han participado en su elaboración:

DE MENDIZÁBAL ALLENDE, RAFAEL (Director-Coordinador del libro). Magistrado Emérito del Tribunal Constitucional y Presidente de Sala, Emérito del Tribunal Supremo. Licenciado en Derecho (1951) y en Ciencias Políticas y Sociología (1972). Doctor Honoris Causa por la Universidad Autónoma Benito Suárez de Oaxaca, Méjico (1984). Ingresó por oposición en el Cuerpo General de Administración de la Hacienda Pública, en el de Contadores Diplomados del Tribunal de Cuentas con el número 1, en la Carrera Judicial también con el número 1 y en el de Especialistas de lo Contencioso-Administrativo. En 1982 fue elegido Consejero del Tribunal de Cuentas por el Senado, cargo al que renunció. Presidente de la Audiencia Nacional de la Sala Tercera del Tribunal Supremo y Juez del Tribunal Europeo de Derechos Humanos del Consejo Europeo. Subsecretario de Educación y Ciencia, así como de Justicia en la Transición. Entre sus muchos libros son de obligada mención aquí y ahora «El Tribunal de Cuentas y el nacimiento de la Administración Contemporánea» (2001) y «El Tribunal de Cuentas desde la Restauración a la República» (2011), aun cuando quizá su aportación medular fuera el extenso estudio titulado «Función y esencia del Tribunal de Cuentas» que publicó en la RAP en 1965, corazón de la que iba a ser su tesis doctoral, nunca leída, por haberlo impedido el dinamismo de aquella etapa de su biografía. Autor del anteproyecto de la vigente Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, ha publicado miles de páginas, sobre la institución desde el Curso de Doctorado hasta el día de hoy. Nunca olvidó los 7 años que estuvo en esta institución, de la cual salió convencido de su peso específico transcendental para un Estado de Derecho en democracia.

AZNAR LÓPEZ, MANUEL. Licenciado en Derecho. Diplomado por la Escuela de Práctica Jurídica (n.º 1 de XXIX promoción). Diplomado en Derecho del Trabajo, en Seguridad Social y en Derecho Comunitario. Consejero del Tribunal de Cuentas. Autor de cinco libros y monografías y de más de 150 capítulos de libros y artículos de revistas científicas y profesionales, sobre diversos aspectos de Derecho Consti-



tucional, Administrativo, Civil, Financiero, Laboral, Comunitario y otros, publicados en España, Argentina, Francia, Italia y Perú. Ha participado como docente en más de 100 cursos y seminarios, pronunciando más de 50 conferencias, y ha presentado más de 100 ponencias y comunicaciones, e intervenido en más de 75 mesas redondas, en jornadas, simposios y congresos, sobre dichas materias, en España, otros países europeos y diversos países iberoamericanos. Académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.

CARBAJOSA PÉREZ, BORJA. Licenciado en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid y Máster en Derecho Parlamentario, Elecciones y Estudios Legislativos por la misma Universidad, es funcionario de carrera del Cuerpo Superior de Letrados del Tribunal de Cuentas desde el año 2009. En la actualidad, desempeña sus funciones en el Departamento Primero de Enjuiciamiento del citado órgano constitucional como Asesor Técnico-Jurídico.

CUBILLO RODRÍGUEZ, CARLOS. Doctor en Derecho por la Universidad Autónoma de Madrid y pertenece al Cuerpo Superior de Letrados del Tribunal de Cuentas. Ha ocupado distintos puestos de trabajo en dicho Tribunal, en cuya Sección de Enjuiciamiento se halla ahora destinado como Director Técnico del Departamento Primero. También fue Director del Gabinete de Presidencia de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid entre 2002 y 2004. Ha publicado diversos libros y artículos sobre organización, funcionamiento y control del Sector Público, participando igualmente en cursos, encuentros y seminarios nacionales e internacionales sobre estas materias y, muy en particular, sobre el régimen jurídico de la Jurisdicción Contable. Ha sido vocal del Consejo de Redacción de la Revista Auditoría Pública y actualmente forma parte del Consejo de Redacción de la Revista Española de Control Externo.

GARCÉS SANAGUSTÍN, MARIO. Licenciado en Derecho por la Universidad de Zaragoza (1984-1989). Inspector de Finanzas del Estado (Interventor y Auditor del Estado e Inspector de Hacienda del Estado) (desde 1991). Auditor de Cuentas (ROAC). Vocal Asesor del Gabinete del Presidente del Gobierno (2000-2004). Miembro en las Comisiones para la redacción de proyectos normativos (Leyes de Estabilidad Presupuestaria -2001-, Ley General de Subvenciones -2003-, Ley General Presupuestaria -2003-, Reglamento de desarrollo de la Ley General de Subvenciones -2006-). Profesor de Sistema Fiscal en la Universidad de las Islas Baleares (1994-1998) y Profesor de Derecho Administrativo de la Universidad Carlos III de Madrid (1999-2004). Presidente de la Asociación de Interventores y Auditores del Estado de España (2009-2011). Vicepresidente de FEDECA (Federación de Asociaciones de Cuerpos Superiores de la Administración del Estado) (2009-2011). Consejero



de Hacienda y Administraciones Públicas del Gobierno de Aragón (2011). Subsecretario del Ministerio de Fomento (2012-2016). Secretario de Estado-Comisionado del Gobierno para las actuaciones derivadas del terremoto de Lorca (2012). Académico correspondiente de la Real Academia Española de Legislación y Jurisprudencia. Secretario de Estado de Servicios Sociales e Igualdad (desde noviembre 2016). Autor de más de 70 libros y publicaciones, de contenido técnico-jurídico.

HERNÁNDEZ VALERO, MARÍA PAZ. Licenciada en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid (1984-1989). Ingresó, por oposición, en el Cuerpo de Letrados de la Administración de la Seguridad Social en el año 1991, desempeñando su puesto como Letrada en los Servicios Jurídicos de la Seguridad Social en las Entidades Gestoras INSS e INSERSO en la Dirección Provincial de Zaragoza (1991-1994). En el año 1994 fue nombrada, Jefe de la Oficina Delegada en el Servicio Provincial de MUFACE en Madrid, hasta julio del año 1995 que fue nombrada Asesora Técnica Jurídica en el Departamento Primero de la Sección de Enjuiciamiento en el Tribunal de Cuentas. En el mes de septiembre de 2012 fue nombrada Subdirectora Técnica en el Departamento Tercero de la Sección de Enjuiciamiento del citado Tribunal, puesto que desempeña en la actualidad. Ha participado en numerosos cursos de formación, e impartido cursos relacionados con la responsabilidad contable.

MONTERO AGUILERA, PALOMA. Es licenciada en Derecho por el Centro de Estudios Universitarios San Pablo, CEU, Universidad Complutense de Madrid, 1984-1989. Ingresó, por oposición, en el Cuerpo de Letrados del Tribunal de Cuentas en el año 1994, desempeñando su puesto como adjunta al Asesor Técnico Jurídico del Departamento Primero de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas en los años 1991 a 1995. En el año 1995 fue nombrada, Asesora Técnico Jurídica, función que desempeñó hasta el año 2013 en que fue nombrada Subdirectora Técnica en el Departamento Primero del citado Tribunal, puesto que desempeña en la actualidad. Ha participado en numerosos cursos de formación, e impartido cursos relacionados con la responsabilidad contable.

PASCUAL GARCÍA, JOSÉ. Doctor en Derecho e Interventor y Auditor del Estado. Su actividad profesional se ha desarrollado en el Ministerio de Hacienda y en el Tribunal de Cuentas. Es autor de diversas publicaciones sobre régimen jurídico del gasto público y de las subvenciones públicas, además de numerosos artículos doctrinales en revistas científicas. Ha colaborado en las actividades docentes de la Escuela de Hacienda Pública desde su creación y participado en numerosas jornadas de estudios organizadas por Universidades y centros de formación de funcionarios.



RODRÍGUEZ CASTAÑO, ANTONIO RAMÓN. Licenciado en Derecho. Letrado del Tribunal de Cuentas desde 1996, actualmente Director Técnico en el Departamento del Área Político-Administrativa del Estado, de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas. Académico correspondiente, miembro de la Subsección de Control del Gasto Público de la Sección de Derecho Constitucional de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación. Autor de diversas publicaciones en materia de contratación pública, subvenciones públicas y control del sector público. Ponente y director de cursos en diversas instituciones pública y privadas, incluida la propia RAJYL, sobre las mismas materias.

RUEDA GARCÍA, LUIS. Licenciado en Derecho. Universidad Autónoma de Madrid. Curso de Perfeccionamiento en Derecho Penal Militar. Ministerio de Defensa. Curso Superior Universitario en Derecho Penal Económico (Universidad Rey Juan Carlos de Madrid). Teniente Fiscal de la Fiscalía del Tribunal de Cuentas. Juez en situación de excedencia voluntaria por incompatibilidad. Capitán Auditor del Cuerpo Jurídico Militar de la Defensa en situación de servicios especiales. Profesor en diferentes centros de enseñanza públicos y privados.

SÁNCHEZ DEL ÁGUILA, MIGUEL ÁNGEL. Licenciado en Derecho. Pertenece a los Cuerpos Superiores de Interventores y Auditores del Estado y de Inspectores de Hacienda del Estado (en excedencia). Desde su ingreso en la Administración Pública ha estado vinculado al ámbito de la auditoría pública, primero en la Intervención General de la Administración del Estado y, desde 1995, en el Tribunal de Cuentas, donde ha desempeñado los puestos de Subdirector Técnico y de Director Técnico del Departamento del Área de la Administración Socio-Laboral y de la Seguridad Social. Desde octubre de 2015, ejerce las funciones de Director Técnico del Departamento del Área de Administración Económica del Estado. Ha desarrollado una amplia actividad docente tanto en centro públicos como privados sobre la auditoría pública y materias relacionadas, y es autor de diversos artículos y manuales sobre estas materias.

SUÁREZ ROBLEDANO, JOSÉ MANUEL. Formación académica y profesional: licenciado en Derecho (Universidad Complutense de Madrid, 1977). Ingreso por oposición en la Carrera judicial (1979). Profesor Asociado de derecho Internacional Privado de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid (2010). Doctor en Derecho por la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid con la calificación de Sobresaliente cum Laude (2016). Miembro de la Gran Cámara de Recursos de la Oficina Europea de Patentes, con sede en Múnich desde el año 2003-2012). Académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación (1979). Trayectoria profesional: consejero del Tribu-



nal de Cuentas a propuesta del Congreso de los Diputados desde (julio de 2012), con un mandato de 9 años. Magistrado de la Sala de lo Civil y Penal del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (desde el año 2002 hasta julio de 2012). Presidente de la Sección 11.^a (de lo Civil) de la Audiencia Provincial de Madrid (1991 a 2002). Magistrado de la Sección 14.^a (de lo Civil) de la Audiencia Provincial de Madrid (1989-1991). Magistrado de la Sala 3.^a de lo Civil de la Audiencia Territorial de Madrid (1989). Magistrado de la Sección 2.^a (de lo Penal) de la Audiencia Provincial de Madrid (1987-1989). Juez de 1.^a Instancia e Instrucción de Ponferrada (1980-1981) y de Alcázar de San Juan (1982-1983), Juez de 1.^a Instancia de Las Palmas de Gran Canaria (1983) y de Madrid (1983-1987).

TORRES MORATO, MIGUEL ÁNGEL. Licenciado en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid, con Premio Extraordinario. Ingresa en la Carrera Fiscal en el año 1982. Destinos: Fiscalías de la Audiencia Territorial de Barcelona, de la Audiencia Territorial de Madrid, del Tribunal de Cuentas y del Tribunal Supremo. Ha intervenido en asuntos de las jurisdicciones civil, penal y contencioso-administrativo. En el mes de Julio de 2015 es promovido a la categoría de Fiscal de Sala y nombrado Fiscal Jefe del Tribunal de Cuentas puesto que desempeña en la actualidad. Coautor del libro: «La prueba ilícita en el proceso penal». Editorial Thompson-Aranzadi, 6.^a edición. Noviembre 2012. 669 páginas. Juez excedente. Autor de diversos artículos relativos al proceso penal y al proceso contable. Cruz distinguida de 1.^a Clase de la Orden de San Raimundo de Peñafort.

VEGA BLÁZQUEZ, PEDRO DE. Licenciado en Derecho, cursó sus estudios en la Universidad Autónoma de Madrid, en la Universidad de Nancy (Francia) y en el Institut du Fédéralisme de la Universidad de Friburgo (Suiza). Subdirector Jefe de la Asesoría Jurídica del Departamento del Área de Administración Económica del Estado del Tribunal de Cuentas. Perteneció al Cuerpo Superior de Administradores Civiles del Estado (desde 1989, con el número 1 de su promoción). Cruz Distinguida de Primera Clase de la Orden de San Raimundo de Peñafort. Desempeña su trabajo como funcionario al servicio del Tribunal de Cuentas desde 1996. Ha sido Profesor Asociado de Derecho Constitucional en la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid y Profesor Colaborador del INAP. Ha participado como ponente en distintos foros, cursos y seminarios impartidos sobre diversidad de temas jurídicos, administrativos y constitucionales y sobre el Tribunal de Cuentas, contando con numerosas publicaciones sobre estas materias.



OBERTURA PARA UN GLOSARIO

PREÁMBULO

«En el principio fue el verbo», decía el Evangelio de San Juan en la versión canónica de mi adolescencia y como había cursado también ya por aquel entonces la gramática de la lengua española, me preguntaba con cierta confusión ¿por qué no el adjetivo o el adverbio o cualquier otra parte de la oración? Cuando del latinismo se pasó a su equivalente llano, romance, respiré hondo y comprendí. Más abajo el evangelista nos regala la más bella metáfora al contarnos que Dios creaba las cosas, continentes o seres vivos según los nombraba. Pues bien, el hombre, al que algunos antropólogos califican como el «simio asesino», es «palabra y mano», que le separan de su inmediato antecesor zoológico. Tales dones de la naturaleza no son en definitiva sino el reflejo de una luz en su interior que le permite elegir entre el bien y el mal, la libertad y por ello le hace a imagen y semejanza de su creador. Viene a cuento esta aparente digresión porque las precedentes líneas son el portón de entrada de este libro que tienes en tus manos, lector amigo, una obra cuyo objeto son precisamente palabras, palabras vivas, que sirven para hacer justicia en una parcela transcendental de la cosa pública. Una mirada atenta a la realidad nos muestra que la *iurisdictio* consiste literalmente en expresar –decir– el Derecho que, a su vez, no es sino la fe que el hombre tiene en la palabra: a ley, lo que se lee y la sentencia que el juzgador pronuncia.

CRÓNICA

Ahora bien, antes de explicar la obra hablemos de los operarios y para ello retrocedamos unos años, no muchos. En el Pleno de Académicos Numerarios reunido el 3 de noviembre de 2008 fui designado para dirigir la Sección de Derecho Constitucional, a propuesta del entonces Presidente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación don Landelino Lavilla. En la reorganización que propuse poco después la configuración unitaria inicial se escindió en dos Subsecciones, la primera para el estudio de los Derechos Fundamentales y la segunda para la parte orgánica de la Constitución y, sobre todo, el Derecho Parlamentario bajo la autoridad común de la presidencia pero con un



Vicepresidente cada una de ellas. Académico Correspondiente, como es tradición en esta Casa. Yo mismo, en tal condición, lo había sido de la Sección desde 1975 a propuesta de Luis Sánchez Agesta.

Así las cosas, recibí algún tiempo después la visita de dos Consejeros del Tribunal de Cuentas, acompañados de sendos Letrados, cuyos nombres omito aquí porque saldrán una líneas más abajo, todos ellos activos colaboradores de la Corporación como Académicos Correspondientes, con la pretensión, tan noble por altruista de que se crease, de alguna manera, un cauce académico para el estudio e investigación del control del gasto público que la Constitución establece en el artículo 136. La iniciativa no era una ocurrencia espontanea sino la maduración de un proceso cuyo punto de inflexión había sido el Seminario conmemorativo del XXV aniversario de la Ley de Funcionamiento celebrado en la sede de la Academia el 6 de noviembre de 2013, en el cual tuvieron un protagonismo absoluto esos «cuatro de la fama» y que, presentado por don Ramón Álvarez de Miranda, presidente a la sazón del Tribunal, hube de cerrar yo con una disertación sobre el pasado, el presente y el futuro de la institución fiscalizadora. Por otra parte, la alarma social levantada por el *tsunami* de corrupción en nuestra vida pública en la mitad de la última década del siglo XX provocó que en los cursos 2001/2002, 2003/2004, 2004/2005 y 2007/2008 expusiera yo al Pleno de Numerarios sendas comunicaciones muy extensas sobre los primeros veinte años de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, las dos funciones que este ejerce vistas desde la perspectiva del Tribunal Constitucional y la historia de la institución en el «eclipse de la democracia» durante el Régimen nacido de la guerra civil en sus dos etapas 1939-1957 y 1957-1975, que se publicaron en los «Anales» correspondientes (núms. 32, 34, 35 y 38).

En el Seminario cuya clausura se me encomendó, mantuve la tesis de que el Tribunal de Cuentas es algo más que la suma de sus dos funciones y se alza como «la conciencia ética del sistema democrático para que este sea auténtico y no la fachada de una oligarquía pudiendo convertirse, si se le dotara adecuadamente, en el cirujano de la corrupción». En la cruzada de todos los ciudadanos honrados contra tal telaraña viscosa, esta institución, «el Cuerpo más antiguo de la Hacienda Pública» según Canga Argüelles, debe abdicar definitivamente su papel de «disimulador discreto» y alzarse con la bandera de centinela permanente de la transparencia en el manejo del dinero público. No es la única pieza pero sí la principal con una trascendental función de guía y ejemplo de los demás por su prerrogativa de ser informado para, a su vez, informar dotado de coraza protectora de su independencia. Tan solo la autoridad técnica del Tribunal de Cuentas para hurgar y descifrar tramas tan complejas y abstrusas para el profano que disfrazan como «ingeniería financiera» lo que en otros tiempos se llamó sencillamente «picaresca», puede conseguir la regeneración social.

Una serie de reuniones prepararon el camino y, por fin, el 6 de octubre de 2014 dirigí –en la jerga burocrática sería «elevé– un extenso escrito al entonces presidente de la

Real Academia don Luis Díez-Picazo y Ponce de León proponiendo que se autorizara la creación de una Subsección Tercera, «Control Constitucional del Gasto Público», dentro de la Sección de Derecho Constitucional. Así lo aceptó por unanimidad el Pleno de la sesión del lunes 17 de noviembre de 2014. Como consecuencia inmediata, la propia Subsección reunida once días después, eligió como Vicepresidente a don José Manuel Suárez Robledano, como Vocales a don Manuel Aznar López y don Antonio Ramón Rodríguez Castaño y como Secretario a don Carlos Cubillo Rodríguez, los dos primeros Consejeros y los dos últimos Letrados del Tribunal de Cuentas, todos ellos Académicos Correspondientes desde antiguo. Los cuatro de la fama. Desde esta sesión, que tuvo lugar en el Tribunal, las demás han alternado tal sede y la Academia, pero los otros públicos han tenido en esta su escenario, a veces en el espléndido Salón de Actos y otras en el de Presidentes, según el aforo previsto.

La primera salida de la Subsección so se hizo esperar: la colaboración Institucional permitió presentar en el Salón ceremonial, bajo la mirada atenta de Carlos III, a la sazón Rey de Nápoles, unas jornadas bajo el título de «El papel del Tribunal de Cuentas en el Estado Moderno» que se desarrollaron los días 21 y 22 de abril de 2015 bajo la presidencia conjunta de don Ramón Álvarez de Miranda y don José Antonio Escudero López correspondiéndome el honor y la satisfacción de impartir la conferencia de apertura sobre «Dos enmiendas a la Constitución de 1978». En el tramo siguiente del programa, dirigido por don Felipe García Ortiz, actuaron los Consejeros señores Aznar y Suárez Robledano y en la sesión de tarde don Francisco Javier Borrego Borrego, Abogado del Estado Jefe del Tribunal, encabezando la «mesa redonda», con Mario Garcés Sanagustín, Interventor Auditor del Estado, don Luis Rueda García, Teniente Fiscal, don Claro José Fernández Carnicero, Letrado de las Cortes Generales, don Antonio Ramón Rodríguez Castaño y don Carlos Cubillo Rodríguez, Letrados del Tribunal. La sesión matinal de la jornada siguiente, a cargo del Consejero Javier Medina Guijarro, presidente de la Sección de Fiscalización, contó con la presencia de don Helio Robleda Cabeza, presidente de la Cámara de Comptos de Navarra y don Vicente Montesinos Julve, Catedrático. Clausuraron la jornada el entonces Ministro de Justicia, Rafael Catalá y el Presidente del Tribunal de Cuentas, Ramón Álvarez de Miranda. El amplio anfiteatro del salón estuvo repleto.

En el curso siguiente el 27 de octubre de 2016, al atardecer, en el Salón de Presidentes, tuvo lugar la recepción de don José Antonio Fernández Ajenjo como Académico Correspondiente, que pronunció su discurso titulado «la Independencia de Mendizábal Allende como alma del Tribunal de Cuentas», contestándole quien esto relata no sin cierto rubor remejido con alguna vanidad. En el mismo sitio se celebró análoga ceremonia el 16 de marzo de 2016 con otro protagonista, don José Manuel Robledano, Consejero del Tribunal de Cuentas procedente de la Carrera Judicial, cuya disertación sobre «El futuro del Tribunal de Cuentas», muy aplaudida por el público asistente que rebasaba el aforo del salón, como en la ocasión anterior y en la siguiente, el 25 de enero



de 2017, dedicada a «La asignación tributaria a la Iglesia Católica desde la perspectiva de la Función Fiscalizadora del Tribunal de Cuentas» que estuvo a cargo de don Manuel Aznar López, también Consejero, perteneciente a los Cuerpos Superiores Técnicos y de Interventores y Auditores de la Seguridad Social, con rigor intelectual y una perspectiva trascendente.

EL GLOSARIO

Cuanto el lector que me siga ha ido conociendo a través de los párrafos precedentes no es una digresión ni un ejercicio de autobombo, vanidad de vanidades, sino poner en suerte el morlaco que ha irrumpido en el ruedo. El libro que hoy tenemos en nuestras manos se titula «Glosario de términos de fiscalización y de enjuiciamiento contables», es una obra colectiva no de «varios autores» yuxtapuestos y tiene vocación de instrumento de trabajo. No hay narcisismo en él sino un acendrado afán de conseguir la mayor pulcritud y perfección en el deber cumplido a conciencia. He citado muchas veces en público con admiración las palabras del almirante Nelson, nuestro gran enemigo en Tenerife y Trafalgar, antes de entrar en esta batalla donde él moriría al tiempo de hundir el poderío naval de España. La alocución fue breve: «¡Marinos, Inglaterra espera que cada uno cumpla con su deber!». Churruca, Gravina, Alcalá Galiano también lo hicieron y por eso aquella resultó ser en el anverso una derrota gloriosa. Pues bien posando de nuevo mis pies en la tierra, este Glosario significa ni más pero tampoco menos que un grupo al cual he tenido el honor de coordinar ha llegado voluntariamente más allá del cumplimiento exacto del deber y lo ha rebasado. Con el trabajo constante de todos nosotros, sin utilizar ese verbo metafórico, «luchar», que tiene mucho de agresivo, se construyen las grandes empresas en este mundo de tejas abajo.

En el «diccionario de uso del español», obra ciclópea que pretendió y culminó en una luminosa soledad la mujer egregia que fuera María Molier, la voz «glosario» es definida así:

Catálogo de palabras, generalmente con una definición o explicación, sobre un asunto determinado, específicas de alguna disciplina, con alguna característica común, etc. –vocabulario–

Como puede apreciarse a primera vista, su especificidad le separa de un diccionario, que se refiere al lenguaje de todos, al «Román paladino en el cual suele el hombre hablar a su vecino», como nos avisó Berceo. El Glosario, cualesquiera que fueren sus propósitos, es temático, sectorial, especializado, más cercano a la «jerga» o «conjunto» de expresiones que emplean en lenguaje informal las personas de una misma clase o de una misma profesión, como los estudiantes o los toreros» o el submundo del delito, añado yo. En definitiva, un glosario como este guarda mayor parentesco con el lenguaje técnico de una actividad humana que con su profunda raíz filológica.



Como quedó expuesto ya atrás, esta obra es producto de la colaboración entre dos instituciones señeras, el Tribunal de Cuentas de origen medieval y la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, hija de la Ilustración que evoca la efigie de Carlos III presidiendo nuestras sesiones, uno y otra con esa veteranía o mejor, solera que los proporciona una historia sin par. El puente entre ambas instituciones ha sido la Sección de Derecho Constitucional. Pues bien, el grupo que ha trabajado durante dos años en la confección del Glosario, está formado por los 14 colaboradores entre los cuales he de incluirme, aun cuando el último. Como compañero me tengo de todos cuantos reman en esta «galera turquesca» remontando con tesón siglos de inercia para recuperar su lugar al sol. Nunca olvidaré mis años mozos en Fuencarral 81, «las cuentas especiales» que había de examinar, mis maravillosas compañeras y amigas –ya la mujer empujaba mis amigos y compañeros fraternales. Vaya por delante mi gratitud al selecto grupo que ahora ha trabajado con tesón, y altruismo, espontáneamente, robando horas al necesario descanso o al merecido solaz, a la vida familiar o al ganado «dulce far niente». Con gente así se hace país sin alharacas.

Este Glosario se inscribe en un poderoso movimiento que en la Península y los demás países ultramarinos de estirpe hispánica, ha adquirido conciencia de que la lengua española a partir 1492, castellana hasta entonces desde las Glosas Emilianenses segunda por su difusión en el ámbito universal, es el mayor tesoro de un país que, protagonista de la historia universal hasta el siglo XIX, regaló al mundo el libro de los libros con las andanzas de don Quijote y Sancho en el esplendor del Siglo de Oro. En noviembre de 2014 la Real Academia Española y el Consejo General del Poder Judicial firmaron un Convenio, a propuesta del Académico y Profesor Santiago Muñoz Machado, para elaborar un diccionario de español jurídico y también un libro de estilo de Justicia. Una vez conseguido este primer objetivo, otro equipo dirigido por el mismo profesor elaboró un «Diccionario panhispánico del español jurídico», con las peculiaridades léxicas más importantes de todos los países hispanoamericanos en dos volúmenes de 2220 páginas con 40000 entradas, obra de más de 400 juristas y filólogos de América y España. Por su parte la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación publicaría el año 2016 un «Diccionario Jurídico» elaborado bajo la dirección del Académico Numerario Alfredo Montoya Melgar, por un numerosísimo elenco de colaboradores –142– cuya edición estuvo a cargo de «Thompson Reuters Aranzadi» en un tomo de 1138 páginas, con un prefacio del presidente de la Corporación don José Antonio Escudero.

En tal línea se sitúa este Glosario que hoy ve la luz, aun cuando desde una perspectiva distinta pero complementaria. Sus destinatarios son aquellos que ejercen la función fiscalizadora y la jurisdiccional dentro del Tribunal de Cuentas, pero también extramuros el personal funcionario que maneja los dineros públicos y ha de rendir cuentas de su gestión así como los profesionales del Derecho que habrán de actuar en los procedimientos correspondientes o en los recursos ante el Tribunal Supremo o el Constitucional, Abogados, Abogados del Estado, Fiscales y Magistrados. No es filología sino des-



broce, («chapear» lo llaman en el español ultramarino), de la grandiosa vegetación y la cizaña para que puedan pisar el terreno no solo los orfebres de la palabra sino quienes amamos la belleza de nuestro idioma con resonancias del romancero o trinos de la aves multicolores de la selva, explicando el significado real de los vocablos peculiares de la contraloría.

RAFAEL DE MENDIZÁBAL ALLENDE
En la Puerta de Hierro de la Villa y Corte, primavera de 2018

**GLOSARIO DE TÉRMINOS RELACIONADOS
CON LA FUNCIÓN FISCALIZADORA**

ALCANCE (FISCALIZACIÓN)

1. INTRODUCCIÓN

La fiscalización, como sistema de control o comprobación de la actividad económico-financiera del sector público, se encuentra modernamente influida por el concepto de auditoría. No es que la fiscalización sea auditoría como se explica en otra Voz de este Glosario, pero la fiscalización, al menos en su ejercicio, se lleva a cabo mediante la realización de auditorías.

El artículo 27.3 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas autoriza a este a utilizar las técnicas de auditoría que resulten idóneas al realizar los procedimientos de fiscalización, lo que en la práctica se ha convertido en que las fiscalizaciones se lleven a cabo realizando auditorías.

Y la auditoría se originó como auditoría financiera, una auditoría dirigida a comprobar, a certificar, que las cuentas de un comerciante eran correctas de tal manera que los que operaban con dicho comerciante (proveedores, clientes, avalistas...) pudieran tener certeza de que su situación económica era la que reflejaban sus cuentas.

Sin embargo, esa certeza no puede ser absoluta por dos motivos. Por un lado ello implicaría una revisión completa de todos los asientos contables, lo que significaría un empleo de recursos (tiempo y trabajo) que haría muy cara la auditoría y poco útil por la demora que implicaría.

Y en segundo lugar, la contabilidad, como todo saber práctico, o en su aplicación práctica, es objeto de interpretación. El reflejo de ciertas operaciones depende de la opinión de quien las realice, al menos dentro de ciertos márgenes, y dicha opinión puede no coincidir con la de quien realice la auditoría, por lo que es casi seguro que un auditor nunca estará de acuerdo con el ciento por ciento con las cuentas auditadas.

Sin embargo es que no es preciso que la certeza sea absoluta, basta con las cuentas reflejen de manera razonable la actividad económica,



reflejen lo que se ha venido a denominar una imagen fiel del patrimonio, esto es lo que necesitan quienes operan en el mercado con el sujeto de las cuentas, saber que su situación económica es *grosso modo*, la que se refleja en su contabilidad.

Por eso la auditoría no pretende ser un juicio exhaustivo sobre la contabilidad auditada, sino una opinión sobre la adecuada razonabilidad de la misma.

Retengamos esta idea: la auditoría tiene por finalidad emitir una opinión. Esta idea es clave, la auditoría nace en la auditoría financiera y su finalidad es la emisión de una opinión y todas las clases de auditoría que nacieron con posterioridad son tributarios de este concepto. Lo que en ocasiones resulta difícil de aplicar, en especial al sector público y a las auditorías de legalidad.

Dicho que el objetivo de la auditoría es formular una opinión, y que para ello no es necesario revisar la totalidad de los actos integrantes de la actividad económica, sino que se utilizan una serie de técnicas que permiten formularla con una revisión limitada.

2. EL ALCANCE DE LA FISCALIZACIÓN

No es objeto de esta Voz exponer las técnicas de auditoría, sin embargo si debe hacerse referencia a ellas en lo necesario para fijar el significado del término «alcance». En una auditoría debe determinarse el objetivo a conseguir v. gr. en una auditoría financiera emitir una opinión sobre si los estados contables reflejan la imagen fiel del patrimonio. Para alcanzar el objetivo deben realizarse ciertas comprobaciones, no exhaustivas pero con una virtualidad que permitan emitir la opinión, esas comprobaciones o pruebas han de tener una extensión limitada, ni tan grande que suponga un empleo de tiempo y recursos innecesarios ni tan pequeña que no soporte con fiabilidad la opinión a emitir.

Y eso es al alcance, la extensión de las pruebas que se van a practicar (1). Por ejemplo, en la fiscalización de la actividad contractual de un organismo para comprobar si se cumple el principio de no discriminación en el acceso a la contratación pública, el alcance puede consistir en comprobar los anuncios de licitaciones en diarios oficiales, las cláusulas relativas a publicidad en los pliegos de cláusulas administrativas particulares, los supuestos en los que se haya producido la exclusión de algún interesado... La determinación de los expedientes concretos en los que se realizarán las verificaciones se realizará a través del muestreo, que es otra técnica de auditoría.

(1) El Glosario de las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas contiene la siguiente definición: Alcance de las pruebas: amplitud y profundidad de las pruebas de fiscalización.



3. ELEMENTOS QUE AYUDAN A FIJAR EL ALCANCE DE LA FISCALIZACIÓN

Puede colegirse con facilidad de lo expuesto hasta aquí que el establecimiento concreto del alcance en una auditoría tiene una importancia capital. Y existen varios elementos que ayudan a fijar el alcance, además de la experiencia del auditor. Dentro de esos elementos debemos citar la calidad del control interno de la entidad auditada y la utilización de los resultados del trabajo de terceros.

Así lo primero será valorar el control interno, pues si este es adecuado, si garantiza razonablemente la buena marcha económica de la entidad auditada, el alcance podrá ser menor, pues ya se sabe que la actividad se encuentra, al menos, adecuadamente registrada.

Si se utiliza el trabajo de terceros, es decir controles previos (generalmente auditorías de uno u otro tipo) realizado por entes independientes (o concierto grado de independencia en el caso de la auditoría interna) a la entidad fiscalizada, el alcance será mayor o menor según el estado de la gestión que se desprenda de dichos informes (2).

4. LIMITACIÓN AL ALCANCE DE LA FISCALIZACIÓN

Hasta aquí ha quedado clara, al menos eso se ha pretendido, la importancia del alcance en la auditoría, dado que es un elemento básico para la fiabilidad de la opinión. Por ello tienen una gran relevancia aquellos casos en los que no han podido realizarse las pruebas previstas (ni las pruebas alternativas).

A la imposibilidad de realizar las pruebas a la que hemos aludido se le denomina limitación al alcance o, simplemente, limitación (3). De este concepto procede estudiar dos aspectos: el requisito de la imposibilidad y las consecuencias de la limitación.

(2) El artículo 27.2 de la LFTCu permite al Tribunal de Cuentas recabar y utilizar, para el ejercicio de su función fiscalizadora, los resultados de cualquier función interventora o de control interno que se haya efectuado en las entidades del sector público o los de la fiscalización externa de los correspondientes órganos de las Comunidades Autónomas. Por otra parte, la Norma técnica 48 de las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas establece que se podrán utilizar los resultados de otros trabajos de auditoría interna o externa que estén relacionados con los objetivos de la fiscalización, cuando dichos trabajos se hayan realizado de conformidad con lo establecido en las normas de auditoría generalmente aceptadas y que en este caso, la dirección de las actuaciones fiscalizadoras deberá determinar el efecto que la utilización de dichos trabajos tendrá sobre el alcance de las pruebas programadas.

(3) El Glosario de las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas define la limitación al alcance como el hecho o circunstancia que impide realizar las pruebas previstas en los programas de trabajo o aquellas otras pruebas alternativas que se estimen necesarias a efectos de obtener la evidencia suficiente que permita emitir un juicio crítico sobre las actuaciones, procedimientos o cuentas objeto de fiscalización, de modo que impide concluir respecto de alguno de los objetivos de la fiscalización.



La imposibilidad puede ser de dos tipos, derivada de la voluntad del fiscalizado, que impide la realización de una prueba (no aportando documentación o no permitiendo el acceso a cierto lugar) o provenir de una imposibilidad material (no se aporta cierto documento porque, aunque debió de elaborarse, nunca se hizo).

Una diferencia entre la auditoría privada y la fiscalización es que en la segunda una imposibilidad derivada de la voluntad del fiscalizado produce una serie de consecuencias jurídicas en las que se manifiesta en poder coercitivo del Tribunal de Cuentas. Esas consecuencias están recogidas en el artículo 42 de la LOTCu para el caso de no rendición de las cuentas y en los artículos 7 de la misma norma y 30 de la LFTCu para los demás casos de falta de colaboración.

En cuanto a las consecuencias de las limitaciones, la definición de las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas (transcrita en nota al pie) parece considerar que una limitación implica que no pueda darse opinión sobre el aspecto al que se refieren las pruebas que no han podido practicarse. Es decir que dado que no han podido realizarse las pruebas con el alcance previsto, no se puede concluir sobre el área concreta a que se refiera el alcance o incluso que no pueda realizarse el informe de fiscalización si las limitaciones se refieren a todas las áreas a las que se determinó que se extendiera la fiscalización.

Sin negar aquí esta conclusión, creemos que cabe matizarla. La limitación puede no impedir que se formule opinión, cuando solo afecte a parte de las pruebas previstas, sin embargo, esa opinión no va a estar totalmente sustentada, precisamente por la no realización de algunas pruebas y esta circunstancia ha de ponerse de manifiesto en la propia opinión. Creemos que existe apoyo para esta tesis en las propias Normas pues la 82 de las técnicas, al regular las conclusiones del informe de fiscalización dice que deberá dejarse constancia, entre otras circunstancias, de «*las limitaciones e incertidumbres que se hayan puesto de manifiesto en la exposición de los resultados de la fiscalización y que puedan afectar a su interpretación*», es decir que pueden existir limitaciones que no impidan formular opinión pero que sí pueden afectar a la misma.



ALEGACIONES

1. INTRODUCCIÓN

El procedimiento fiscalizador puede calificarse de procedimiento administrativo si se considera que a través del mismo se ejerce una función pública y que se encuentra regulado en una norma de derecho público, pero es un procedimiento «*sui generis*», pues si bien la disposición final segunda de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas establece que «(l)a Ley de Procedimiento Administrativo será supletoria de las normas reguladoras de los procedimientos fiscalizadores», el artículo 32 de la Ley de Funcionamiento dice que «(l)a tramitación de los procedimientos de fiscalización se ajustará a las prescripciones de este título y, en su defecto, se aplicarán las disposiciones de la Ley 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, y sin perjuicio de lo previsto en el artículo 44.3 de la presente Ley».

Es decir, es un procedimiento administrativo en el que, para lo que aquí interesa, no se aplica lo previsto en la regulación general para determinar el carácter de interesado.

Lo cierto es que en el procedimiento fiscalizador no existen interesados en sentido estricto, el interesado es el pueblo español en conocer como se ha llevado a cabo la gestión económico-financiera de una entidad determinada.

A pesar de ello se establece un trámite de audiencia antes de proceder a aprobar cada informe de fiscalización, en el que se da la oportunidad de aportar su opinión a los responsables de la gestión fiscalizada.



2. EL TRÁMITE DE ALEGACIONES

La regulación del trámite de alegaciones se encuentra en el artículo 44 de la Ley de Funcionamiento que establece esencialmente lo siguiente:

– Una vez tramitados los procedimientos de fiscalización, inmediatamente antes de que se redacte el oportuno proyecto de Informe, se pondrán de manifiesto las actuaciones practicadas a los responsables del Sector o Subsector público fiscalizado, o a las personas o entidades fiscalizadas y a quienes hubiesen desempeñado esos puestos en el periodo fiscalizado. La Norma 52 de Procedimiento de las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas contiene una serie de criterios para concretar quienes son las personas a las que en concreto se les ha de ofrecer la posibilidad de formular alegaciones. Por otra parte la Norma 53 establece la posibilidad que se valore la conveniencia de someter el anteproyecto también a alegaciones de quienes hubieran sido representantes legales o titulares en periodos intermedios entre el fiscalizado y la fecha de remisión, teniendo en cuenta, a estos efectos, la relevancia de la gestión desarrollada en tales periodos intermedios dentro de los resultados de la fiscalización.

– El plazo para formular alegaciones no será superior a treinta días, prorrogable por un periodo igual. Sin embargo, según la Norma 62 de procedimiento si concluido el plazo se recibieran alegaciones en algún momento previo a la aprobación del informe por el Pleno, el consejero o consejera ponente valorará si procede tenerlas en cuenta a efectos de introducir eventuales modificaciones en el proyecto de informe.

– Puede alegarse y presentar los documentos y justificaciones que se estimen pertinentes.

– Si a la vista de las alegaciones y justificaciones presentadas se acordaran otras comprobaciones o diligencias, se concederá nueva audiencia.

– El Informe aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas deberá contener cuantas alegaciones y justificaciones hayan sido aducidas por la persona o entidad fiscalizada. La práctica ha implicado que al informe publicado se acompañen las alegaciones en sentido estricto, es decir las argumentaciones de los fiscalizados, pero no la documentación que hayan aportado con dichas alegaciones, lo que en ocasiones da lugar a que las alegaciones no resulten comprensibles por los lectores del informe por consistir simplemente en remisión a dicha documentación.

– La omisión del trámite de audiencia, con independencia de lo que sobre tal omisión pueda acordar la Comisión Mixta Congreso-Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas (4), podrá dar lugar a la interpo-

(4) Sobre este particular véase PALOMAR OLMEDA, Alberto, «Derechos de los ciudadanos y de los interesados en sus relaciones con la Administración» *Revista Española de Control Externo*, número 54, septiembre 2016.



sición de recurso ante el Pleno del Tribunal, contra cuya resolución, en este trámite, no se dará recurso alguno.

3. LA NATURALEZA DEL TRÁMITE DE ALEGACIONES Y SUS EFECTOS

En conclusión, de la regulación legal podemos apreciar que nos encontramos ante una peculiar audiencia más que ante unas alegaciones.

Dado que los Informes del Tribunal de Cuentas no son susceptibles de impugnación por tratarse de un informe técnico (5), resulta de especial importancia el tratamiento que debe darse a las alegaciones ya que no existe ningún trámite posterior en el que el fiscalizado puede aducir su opinión.

Tanto las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas como el Manual de Estilo aplicable a los documentos en los que se exponen los resultados del ejercicio de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas abordan el tratamiento de alegaciones mediante una tipología que se ha deducido de la abundante práctica de años en el tratamiento de alegaciones.

La tipología es la siguiente:

– Si las alegaciones pusieran de manifiesto errores de hecho en el anteproyecto serán corregidos.

– Si las alegaciones invocan situaciones de hecho que el departamento ponente considera que no se ajustan a la realidad, deberá indicarse expresamente, es decir deberá contradecirse la alegación para que el lector no tenga duda sobre la opinión del Tribunal sobre los hechos. Dicha contradicción se hará bien mediante nota a pie de página, bien introduciendo la explicación necesaria en el texto del proyecto.

– Si las alegaciones contuvieran criterios interpretativos o valoraciones que discrepando de los contenidos en el anteproyecto, si fueran asumidos por el departamento ponente, darán lugar al correspondiente cambio en la redacción del proyecto de informe. En caso de no ser asumidos, se introducirá en el proyecto una explicación sucinta de los motivos por los que el Tribunal mantiene su interpretación o valoración frente a la expuesta en las alegaciones.

(5) En este sentido es clarificador el Auto de 3 de marzo de 2000 de la Sala Tercera del Tribunal Supremo que, modificando su doctrina anterior recogida en la Sentencia de 18 de octubre de 1986, modificación basada en haberse entre tanto promulgado la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, establece que en el desempeño de la función fiscalizadora el Tribunal de Cuentas «no ejerce ninguna clase de jurisdicción, ni tampoco realiza propiamente una función administrativa desde el momento que actúa por exclusivo mandato e interés del Parlamento» y que «claramente se ha determinado la inaplicación del régimen de recursos administrativos a los actos fiscalizadores del Tribunal de Cuentas que, por su propia esencia y naturaleza, emite este Tribunal como Comisionado del Parlamento que es su único destinatario y receptor».



– Cuando las alegaciones fueran simples explicaciones del alegante para justificar su actuación no darán lugar, con carácter general, a cambios en la redacción del proyecto.

– Cuando el alegante invoque que se han modificado, con posterioridad al periodo fiscalizado, los métodos o criterios de actuación analizados en el anteproyecto, el departamento ponente analizará la conveniencia de comprobar tales modificaciones e introducir los cambios correspondientes en el proyecto.

– Si, a la vista de las alegaciones, el departamento ponente considera oportuno introducir en el proyecto la exposición de deficiencias o irregularidades que modificaran de forma relevante el anteproyecto, o valoraciones u opiniones sobre la gestión de contenido más crítico que las expuestas en dicho anteproyecto, deberá concederse un nuevo trámite de alegaciones.

En conclusión, en el procedimiento fiscalizador del Tribunal de Cuentas existe un trámite obligatorio, que se ha denominado de alegaciones, en virtud del cual se concede a los responsables de la actividad fiscalizada la posibilidad de aducir las justificaciones que estimen oportunas, pudiendo acompañar documentación si lo estiman conveniente, para descargar su actuación en la actividad controlada por el Tribunal.

Lo cierto es que por su naturaleza las alegaciones del artículo 44 de la LFTCu no son auténticas alegaciones de un procedimiento administrativo. Téngase en cuenta que el artículo 53.1 e) de la Ley 39/2015 de Procedimiento Administrativo Común configura la posibilidad de *«formular alegaciones, utilizar los medios de defensa admitidos por el Ordenamiento Jurídico, y a aportar documentos en cualquier fase del procedimiento anterior al trámite de audiencia»* como un derecho del interesado en el procedimiento administrativo y como se ha señalado más arriba, los responsables del ente fiscalizado no son interesados en el procedimiento de fiscalización.

El trámite más bien parece un trasunto al ámbito de la fiscalización pública de la puesta de manifiesto de resultados típica de la auditoría privada, por otra parte regulada en la Norma Técnica 67 de las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas que dice que *«(d)urante la fiscalización, y especialmente a la conclusión de los trabajos de fiscalización, la dirección de las actuaciones fiscalizadoras –o, por delegación, la jefatura del equipo– contrastará, en su caso, con la entidad fiscalizada los resultados, a su juicio más significativos, de las verificaciones que se vayan realizando»*.



AUDITORÍA

1. INTRODUCCIÓN

El *Diccionario de Economía y Administración* define este término de la siguiente forma: «Auditoría. Del inglés *to audit*, que significa verificar, inspeccionar. El término inglés *audit* encuentra su origen a su vez, al igual que la palabra española *audiencia*, en las voces latinas *audire* (oír), *auditio* (acto de oír o audición) o *auditus* (oído, facultad de oír). La palabra *auditoría* pasó de los países latinos al mundo anglosajón y de allí, de Inglaterra y los Estados Unidos de América, principalmente, volvió nuevamente al mundo latino ya bien avanzado el siglo xx, para designar lo que en los diferentes países se venía denominando *censura de cuentas* o *revisión de contabilidades*. Sin embargo, esta nueva aceptación del término *auditoría* fue siendo gradualmente ampliada durante las últimas décadas, y hoy día el término *auditoría* se utiliza no solamente para referirse a la *censura de cuentas* o *revisión de contabilidades* en sentido estricto, sino también para designar toda actividad de control *ex post* o *a posteriori* de la actividad económico-financiera de cualquier institución, ya sea esta privada o pública».

De esta definición se extraen las dos características que, principalmente, delimitan este concepto: actuación de control de la actividad económico-financiera de una institución y que esta sea realizada *a posteriori*.

Ambas notas configuran la auditoría como una especie dentro del género «control», que se distinguiría de otras formas de este (como el control previo de legalidad o función interventora), por realizarse con posterioridad a la actividad controlada.

Desde su reciente introducción en nuestro Derecho positivo (el término auditoría se introdujo en nuestra literatura legal, para el sector público, por la Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977), este con-



cepto se ha ido desarrollando de forma asimétrica en el sector público y en el privado, de forma que para definir el término auditoría hay que determinar en primer lugar el ámbito de actuación público o privado en el que nos encontramos, pues el alcance de este concepto es diferente en ambos casos, al menos, atendiendo a su marco regulatorio.

En el sector privado solo está prevista normativamente la denominada «auditoría de cuentas», esto es, la revisión de las cuentas anuales (estados financieros o estados contables) de las entidades auditadas, cuyo ejercicio está actualmente regulado en España en la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) y en su reglamento (la primera Ley de Auditoría de Cuentas data de 1988).

En el sector público, por el contrario, el término «auditoría» tiene un significado más amplio, pues entre sus formas de ejercicio, podemos incluir además de la auditoría de regularidad contable (auditoría de cuentas), la auditoría de cumplimiento y la auditoría operativa. El ejercicio de todas ellas está amparado por su correspondiente normativa ya sea de carácter estatal, autonómico o local.

2. AUDITORÍA EN EL SECTOR PRIVADO

La auditoría de cuentas era una actividad que hasta épocas muy recientes solo estaba regulada por normas que emanaban de las organizaciones de los profesionales de la auditoría, siendo pioneros en su emisión países como Reino Unido y Estados Unidos. A nivel internacional, en el año 1977 se constituyó la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants, IFAC), que reúne a diferentes organizaciones de profesionales de todo el mundo relacionadas con el ámbito de la auditoría de cuentas y que promulgó las primeras normas sobre esta actividad (las Normas Internacionales de Auditoría, NIAS, han sido elaboradas por el IFAC).

La primera norma jurídica comunitaria que reguló la auditoría de cuentas fue la Directiva 84/253/CE, de 10 de abril, del Consejo, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables (conocida como Octava Directiva), que se traspuso a nuestro ordenamiento jurídico a través de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, que fue también la primera ley que reguló esta actividad en España.

Con el paso del tiempo, se hizo necesario reformar la Octava Directiva de 1984, fundamentalmente para conseguir una mayor regulación y armonización de la actividad. Esta reforma se plasmó en la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas. Esta norma, más ambiciosa que la primera, aborda cuestiones novedosas como la responsabilidad de los auditores, los comités de auditoría, los sistemas de supervisión pú-

blica de los auditores y sociedades de auditoría, el sistema de control de calidad, la independencia del auditor o la aplicación de las Normas internacionales de auditoría. La trasposición de esta Directiva se materializó en el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Finalmente, para mejorar la calidad de las auditorías de cuentas, se aprobó la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, por la que se modifica la Directiva de 2006, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público. Esta Directiva ha sido traspuesta a nuestro ordenamiento por la vigente Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas.

La Ley 22/2015 define la auditoría como «*la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros*» (art. 1.2). En definitiva, la finalidad de la auditoría de cuentas es dictaminar si las cuentas anuales reflejan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad auditada de acuerdo con los principios de contabilidad correspondientes al marco de información financiera aplicable.

Este marco normativo de información financiera es diferente según cual sea la naturaleza jurídica de las entidades. En el caso de entidades privadas de carácter mercantil, el artículo 3.1 de la misma Ley define el marco normativo de información financiera aplicable estas entidades como el conjunto de normas, principios y criterios establecido en:

- a) La normativa de la Unión Europea relativa a las cuentas consolidadas, en los supuestos previstos para su aplicación.
- b) El Código de Comercio y la restante legislación mercantil.
- c) El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales.
- d) Las normas de obligado cumplimiento que apruebe el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en desarrollo del Plan General de Contabilidad y sus normas complementarias.
- e) El resto de la normativa contable española que resulte de aplicación.

Esta actividad de revisión de las cuentas anuales se realiza utilizando las llamadas «técnicas de auditoría». La utilización de estas técnicas tiene una consecuencia que se deriva de que su propósito primario es formar una opinión de auditoría. En efecto, estas técnicas y procedimientos incluyen revisiones de los procedimientos y sistemas contables y de control

interno solo hasta donde el auditor considera necesario para la formación de la opinión (por supuesto respetando siempre las normas técnicas de auditoría aplicables). Consecuentemente, la revisión se realiza no sobre la totalidad de los saldos y transacciones, sino sobre una muestra que permite al auditor obtener la evidencia adecuada y suficiente para soportar su opinión.

Esta muestra será más o menos amplia en función del riesgo que presenten las cuentas a revisar: cuanto mayor sea el riesgo, mayor habrá de ser la cantidad y la calidad de la evidencia necesaria para fundamentar la opinión. En definitiva, el tamaño de la muestra debe ser determinado por cada auditor a la luz de las circunstancias de cada caso concreto, respetando siempre las normas técnicas aplicables.

Como consecuencia de lo anterior, los hallazgos que se ponen de manifiesto en el informe de auditoría no deben ser considerados como una enumeración exhaustiva de todas las debilidades y errores que existen en los estados contables objeto de la auditoría de cuentas (los que estén por debajo del índice de materialidad que se determine ni afectan a la opinión ni se tratan de detectar).

En efecto, una auditoría culmina con la emisión de una opinión (o dictamen) sobre si las cuentas auditadas expresan, en todos los aspectos significativos (o materiales), la imagen fiel del patrimonio, situación financiera, resultados de operaciones y recursos obtenidos y aplicados por la entidad auditada, así como si aquellas contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con los principios y normas contables del marco de información financiera que resulta aplicable que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

Por tanto, cuando el auditor emite una opinión favorable, indica a los potenciales usuarios de su informe (accionistas de la empresa, terceros interesados, etc.) que las cuentas anuales presentadas por la entidad auditada están, en todos sus aspectos significativos (o materiales), libres de errores u omisiones importantes.

De acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría vigentes, los tipos de opinión que pueden darse en un informe de auditoría de cuentas son los siguientes:

- a) Favorable o no modificada.
- b) Modificada:
 - Favorable con salvedades.
 - Desfavorable.
 - Denegada



El auditor expresará una opinión no modificada (o favorable) cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales (significativos), de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Por el contrario, el auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría cuando:

- a) concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o
- b) no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

La opinión modificada puede ser, a su vez, de tres tipos:

- a) El auditor expresará una opinión favorable con salvedades cuando:
 - habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas, para los estados financieros; o
 - no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados.

En definitiva, la opinión con salvedades supone la existencia de circunstancias significativas (materiales) en el cumplimiento de los principios, normas y criterios aplicables, en relación con los estados financieros tomados en su conjunto, sin llegar a justificar una opinión desfavorable o denegada.

b) El auditor expresará una opinión desfavorable cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros; o dicho de otra forma, que las incorrecciones afectan muy significativamente a los estados financieros.

c) El auditor denegará la opinión cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.

El auditor también denegará la opinión cuando, en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con cada una de las



incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados financieros debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros.

Dicho esto, conviene incidir sobre las novedades introducidas en nuestra normativa para mejorar la calidad de la auditoría de las llamadas «entidades de interés público» por la precitada Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo y por el Reglamento (UE) 537/2014, de 16 de abril, del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público. Esta modificación confirma el cambio de enfoque del legislador en relación a la auditoría que, podría resumirse, ha pasado de limitarse a establecer normas para poder desarrollar esta actividad, a regular la actividad en sí misma. En definitiva, la nueva normativa de la Unión Europea, sensible a la crisis económica originada en la quiebra de importantes entidades financieras y a la alarma que ello ha suscitado en la opinión pública, introduce cambios sustanciales derivados de la necesidad de recuperar la confianza de los usuarios en la información económico-financiera que se audita, en especial la de las entidades de interés público (EIP), reforzando la calidad de las auditorías.

La nueva Ley 22/2015 que, como se ha indicado, traspone la Directiva de 2014, evidencia también este cambio de enfoque, estableciendo en relación a las EIP una detallada regulación del contenido del informe, incluyendo información de cómo el auditor ha planificado y ejecutado su trabajo, haciendo especial hincapié, entre otras, en cuestiones significativas relacionadas con el control interno de la auditada, su sistema contable, su capacidad de continuar en funcionamiento, o el cumplimiento normativo, todo ello acompañado de una declaración de independencia del propio auditor. Asimismo, exige a las EIP la constitución de una Comisión de Auditoría, y establece las obligaciones del auditor con esta, todo ello para asegurar la calidad de la información financiera.

Comisiones de Auditoría

Por su relación con el concepto de auditoría, conviene referirse, siquiera sea brevemente, a las denominadas «Comisiones (o Comités) de Auditoría», previstas en el art. 529 quaterdecies del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010. Interesa destacar, en primer lugar, la intensa transformación que ha sufrido esta figura desde el año 2002, cuando por primera vez se estableció en nuestro ordenamiento jurídico su obligatoriedad para las sociedades cotizadas. Actualmente, las Comisiones continúan en esta evolución ya que existe una clara tendencia, tanto a nivel internacional como local, de re-

forzar sus funciones supervisoras, de independencia y de profesionalizar el perfil de sus miembros.

Las Comisiones de Auditoría, integradas exclusivamente por consejeros no ejecutivos, en su mayoría independientes, nombrados por el consejo de administración, se configuran como un órgano esencial de las EIP, pues supervisan, entre otras funciones, la eficacia de su control interno, la auditoría interna, los sistemas de gestión de riesgos y el proceso de elaboración de la información financiera, estableciendo mecanismos de comunicación con el auditor de cuentas acerca del enfoque de las debilidades significativas del sistema de control interno detectadas en el desarrollo de la auditoría, salvaguardando siempre la independencia del auditor. Con ello se pretende alcanzar un sistema efectivo de control interno que ayude a minimizar los riesgos financieros, operativos y de cumplimiento, y a aumentar la calidad de la información financiera.

Auditoría interna

Las referencias al concepto de auditoría en el ámbito privado no estarían completas si no se hace alusión a la denominada «auditoría interna» (concepto más específico que el de control interno). La auditoría de cuentas, a que se ha hecho referencia anteriormente, es realizada por auditores que no pertenecen al ámbito organizativo de las entidades auditadas, es lo que se denomina «auditoría externa». Pero junto a esta actividad existe la denominada «auditoría interna», realizada por auditores integrados en el ámbito organizativo de la entidad en la que desarrollan su actividad.

Las *Normas Internacionales para el ejercicio profesional de la auditoría interna* la definen como «una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos, pues aporta un enfoque sistemático y disciplinado con el que evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno».

La principal función de la auditoría interna es, por tanto, proporcionar aseguramiento al Consejo de Administración, al Comité de Auditoría y a la alta dirección de la entidad sobre la eficacia del sistema de control interno y sobre los sistemas de gestión de riesgos.

Esta actividad no está regulada en nuestro Derecho, si bien existen previsiones normativas que la afectan, como es la, antes citada, supervisión de su actividad por la Comisión de Auditoría.

3. AUDITORÍA EN EL SECTOR PÚBLICO

Como se ha indicado, la Ley General Presupuestaria de 1977 utilizó por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico el término «auditoría» al señalar en su artículo 100.b), respecto del control de los Organismos autónomos del Estado con actividades industriales, comerciales, financieras o análogas que «*serán objeto de comprobaciones periódicas o procedimientos de auditoría las operaciones no comprendidas en el apartado al anterior* [relativo operaciones de naturaleza presupuestaria sometidas a control a través de la función interventora], *y que sustituirán a la intervención previa*». Curiosamente, también esta ley introdujo la expresión «control financiero», pero de una forma genérica, solo para referirse al control que ejercía el Ministerio de Hacienda sobre las Haciendas locales. Fue el Real Decreto Legislativo 1091/1988, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley General Presupuestaria, el que por primera vez utilizó (art. 17) esta expresión en el sentido de control ex-post de la actividad financiera que le asimila al término auditoría, si bien con un alcance más amplio que el de la mera auditoría de cuentas. *De facto*, el apartado 3 del mismo artículo establecía la obligación de elaborar un «*plan anual de auditorías*», utilizando prácticamente, en aquel momento y en el ámbito del control interno del sector público, ambos términos como sinónimos (esta equivalencia se reproduce en ámbito de las entidades locales: art. 220 y ss. del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales).

Esta situación se mantuvo en el ámbito del sector público estatal hasta la vigente ley 47/2003, General Presupuestaria, que distinguió el control financiero permanente de la auditoría pública, si bien, desde un punto de vista conceptual, ambas expresiones presentan similitudes evidentes.

Conviene recordar en este momento que en el sector público existen diversos órganos que realizan actividades de auditoría (definida como control ex-post de la actividad económico-financiera): al igual que en el sector privado, unos están encuadrados en la estructura organizativa de la entidad que auditan (órganos de control interno) y otros son ajenos a ella (órganos de control externo).

En el primer bloque, se encuentran, entre otros, la Intervención General de la Administración del Estado en el ámbito de la Administración General del Estado, las Intervenciones Generales de las diversas administraciones autonómicas y las Intervenciones de las administraciones locales. Al segundo bloque pertenecerían el Tribunal de Cuentas y los órganos de control externo constituidos en las diferentes Comunidades Autónomas que dependen de los órganos que tienen atribuidas las funciones legislativas, bien sea en el ámbito estatal o en el autonómico, por lo que no forman parte de la estructura de los órganos y entidades que controlan.



La actividad controladora ex-post que realizan tanto unos órganos como otros recibe diversas denominaciones: fiscalización, en el ámbito de los órganos de control externo; control financiero o auditoría pública, en el ámbito de los órganos de control interno. Esta múltiple y diversa actividad controladora presenta diferencias, incluso dentro del mismo ámbito, como se ha anticipado. En unos casos estas diferencias se derivan del ámbito subjetivo en el que se realiza la actividad de control, en otros, de la forma, alcance o contenido con que se lleva a cabo, pero, en líneas generales, esta actividad da lugar a tres grandes tipos de auditoría (o fiscalización) en función de sus objetivos:

a) Auditoría de cumplimiento, cuya 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 que se audita.

b) Auditoría financiera o de regularidad contable, que 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. Esta opinión puede referirse a los estados financieros considerados en su conjunto, a algún estado concreto o, incluso, a una o varias partidas específicas de los mismos.

Este tipo de auditoría se puede asimilar a la auditoría de cuentas que se realiza en el ámbito privado a que antes se ha hecho referencia, por lo que son extrapolables aquí, las definiciones de los diferentes tipos de opinión que antes se enunciaron.

En todo caso, el informe del auditor debe tener en cuenta que, a estos efectos, el sector público está integrado por tres subsectores: administrativo, empresarial y fundacional, y que cada uno de ellos elabora su información financiera de acuerdo con el marco normativo que le resulta de aplicación: los principios y las normas establecidas en el Plan General de Contabilidad Pública y sus normas de desarrollo, las entidades que integran el sector público administrativo; los principios y normas de contabilidad recogidos en el Código de Comercio y el Plan General de Contabilidad de la empresa española, así como en sus adaptaciones y disposiciones que lo desarrollan, las entidades que integran el sector público empresarial; y los principios y normas de contabilidad recogidos en la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y disposiciones que lo desarrollan, a estas últimas.

c) Auditoría operativa o de gestión, cuya 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 auditada en cuanto a su racionalidad económico-financiera y su sometimiento a los



principios de buena gestión, a fin de detectar sus posibles deficiencias y proponer las recomendaciones oportunas en orden a la corrección de aquellas. La valoración puede referirse a la adecuación de los sistemas y procedimientos de gestión con respecto a los objetivos que deben cumplir (auditoría de sistemas y procedimientos) o al grado de cumplimiento de los principios de economía, eficacia y eficiencia (auditoría de economía, eficacia y eficiencia).

CICLO PRESUPUESTARIO

1. DEFINICIÓN Y ACOTACIÓN CONCEPTUAL

Según el Diccionario de la Lengua Española la palabra ciclo, procedente del latín *cyclus*, y este del griego *kýklos* (círculo, rueda), se refiere a un periodo de tiempo que, acabado, se vuelve a contar de nuevo; a una serie de fases por las que pasa un fenómeno periódico; o a un conjunto de una serie de fenómenos u operaciones que se repiten ordenadamente.

El «ciclo presupuestario» puede, en consecuencia, definirse como el conjunto de fases sucesivas y ordenadas (elaboración, aprobación, ejecución y rendición de cuentas) por las que atraviesa el presupuesto, que se repiten con periodicidad anual.

En la presente glosa del concepto «ciclo presupuestario», tomaremos como referencia los Presupuestos Generales del Estado, que, según el artículo 32 de la Ley General Presupuestaria *«constituyen la expresión cifrada, conjunta y sistemática de los derechos y obligaciones a liquidar durante el ejercicio por cada uno de los órganos y entidades que forman parte del sector público estatal»*.

El carácter cíclico del presupuesto deriva de los principios de anualidad presupuestaria y de especialidad temporal, característicos de esta institución, establecidos en el caso español por el artículo 134.2 de la Constitución (*«Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual»*) y el artículo 34 de la Ley General Presupuestaria (*«El ejercicio presupuestario coincidirá con el año natural»*). Si el ejercicio presupuestario coincide con el año natural y la vigencia temporal del presupuesto es de un año, necesariamente, año tras año, cíclicamente, el correspondiente presupuesto habrá de elaborarse, aprobarse, ejecutarse y justificarse mediante la rendición de cuentas correspondiente, en los términos previstos por la ley. Que cada una de estas fases se repita cada año no significa, empero, que el ciclo presupuestario dure un año. Como se



verá más adelante, el ciclo propiamente dicho arranca con los primeros trabajos preparatorios del borrador de anteproyecto de presupuesto, en los inicios del año anterior a su vigencia (en la práctica nada más ser aprobado el presupuesto anterior o incluso antes), y finaliza con la aprobación de las cuentas rendidas, lo que sucede, dados los plazos legales marcados para ello, al menos un año y medio después de la finalización de su ejecución. Por tanto, la duración del ciclo completo es de, al menos, tres años y medio, superponiéndose sucesivamente las fases iniciales de un ciclo con las intermedias y finales de los anteriores.

En la delimitación temporal del ciclo presupuestario debe además tenerse en cuenta que, como consecuencia de la asunción de las obligaciones y compromisos de estabilidad y consolidación fiscal derivados de nuestra pertenencia a la Unión Europea, al principio de anualidad predecible de la aprobación y ejecución presupuestaria, se ha sumado el principio de plurianualidad, que trasciende del ámbito temporal anual de cada presupuesto, y que ha de informar la programación presupuestaria. Así lo recoge, de una parte, la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP), que en su exposición de motivos recuerda que *«La plurianualidad refuerza la previsión presupuestaria y normaliza el procedimiento de todas las Administraciones públicas con los programas de estabilidad y crecimiento»*, y de otra, la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF) cuyo artículo 5 dispone: *«Artículo 5. Principio de plurianualidad. La elaboración de los Presupuestos de las Administraciones Públicas y demás sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación de esta Ley se encuadrará en un marco presupuestario a medio plazo, compatible con el principio de anualidad por el que se rigen la aprobación y ejecución de los Presupuestos, de conformidad con la normativa europea»*.

2. EL SIGNIFICADO JURÍDICO-CONSTITUCIONAL DEL CICLO PRESUPUESTARIO Y SUS FASES

Las fases esenciales del ciclo presupuestario en los regímenes parlamentarios pueden, en síntesis, concretarse como sigue: el ejecutivo elabora un proyecto de presupuestos; el legislativo debate el proyecto, lo enmienda y lo aprueba mediante la correspondiente Ley anual de presupuestos; el ejecutivo ejecuta el presupuesto y, una vez finalizado el ejercicio presupuestario, rinde cuentas ante el legislativo de dicha ejecución; este debe, finalmente, aprobar o rechazar las cuentas presentadas tras comprobar si el ejecutivo ha respetado o no en su gestión las previsiones de ingresos y gastos y los límites por él fijados en la Ley presupuestaria. En esta fase final de rendición y comprobación de las cuentas los Tribuna-



les de Cuentas auxilian a los Parlamentos en los términos en que más adelante se hará sucinta referencia.

Una singularidad que caracteriza al ciclo presupuestario en España es que no es un concepto jurídico autónomo *per se*: nuestra legislación presupuestaria no solo no ofrece ninguna definición del ciclo sino que ni tan siquiera se incluye una mera referencia explícita a él ni en la Constitución, ni en la LGP, ni en la LOEPSF, ni en las leyes reguladoras del Tribunal de Cuentas. Sin embargo, cada una de las fases que lo componen no solo gozan de autonomía y definición normativa propias sino que tienen una trascendencia jurídico-política de primer orden, razón por la que dichas fases se encuentran reguladas con rango constitucional. El ciclo presupuestario constituye por tanto un concepto fáctico que adquiere relevancia constitucional al tenerla cada una de las fases que lo integran.

Conviene, en este contexto, recordar que es el artículo 134 de la Constitución española el que dispone que *«Corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales, su examen, enmienda y aprobación»*, siendo el 136 del texto constitucional el que establece que *«Las cuentas del Estado y del sector público estatal se rendirán al Tribunal de Cuentas y serán censuradas por éste»*, configurándolo como *«supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica de Estado, así como del sector público»* y precisando que *«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 distribución constitucional de las distintas fases del ciclo presupuestario, entre el Gobierno y las Cortes Generales, así como las especialidades del procedimiento legislativo presupuestario, constituyen unas de las manifestaciones más singulares y claras de las tensiones entre Gobierno y Parlamento derivadas de la atribución constitucional de las competencias de dirección política y de la función ejecutiva al primero (artículo 97 de la Constitución) y la atribución de la función legislativa y de control político de la acción del Gobierno al segundo (artículo 66 de la Constitución).

Estas tensiones tuvieron su máxima expresión doctrinal y política a lo largo de las dos pasadas centurias en torno al debate sobre la naturaleza de la ley de presupuestos como mera ley formal, o como auténtica ley en sentido material (6). Superado actualmente este debate, lo cierto es que

(6) Las teorías dualistas (distinción entre ley formal y ley material) tuvieron su origen en las tensiones entre Parlamento y Monarca (o entre principio democrático y principio monárquico) en la Alemania bismarckiana, siendo el jurista Paul Laband su máximo exponente. El Presupuesto no sería para Laband sino un acto administrativo, teniendo la intervención del Parlamento naturaleza de acto de control, pero no legislativa, al no contener el presupuesto reglas permanentes de derecho propiamente dichas (ley en sentido material) sino meras reglas de administración. Estas tesis, que se extendieron al resto del continente con mayores o menores matices (Jéze, Duguít, Trotabas, Giannini...) se vieron refutadas por quienes entendían que la ley de presupuestos era un auténtico

esa misma tensión perdura latente en nuestro ordenamiento constitucional por cuanto, de una parte, el procedimiento legislativo presupuestario tiene singularidades que suponen una notable restricción de los poderes de las Cámaras frente al poder ejecutivo, que goza de una posición preeminente ante ellas en la fase de elaboración del presupuesto; pero de otra parte, es a las Cámaras a las que, en definitiva, corresponde la competencia de aprobar o no los presupuestos. Y, sin perjuicio de que, en caso de rechazo, la Constitución prevé la prórroga automática de los presupuestos del ejercicio anterior para evitar la parálisis institucional (artículo 134.4), es sabido que la no aprobación del presupuesto por las Cortes Generales supone *de facto* una censura al Gobierno al implicar el rechazo parlamentario de su programa económico-financiero.

Para entender adecuadamente la posición del Gobierno en la fase inicial del ciclo presupuestario conviene recordar las palabras del profesor Rodríguez Bereijo, para quien la restricción de los poderes de las Cámaras frente al poder del ejecutivo, *«se produce no sólo a fin de respetar la iniciativa política que corresponde al Gobierno en materia económico-presupuestaria, sino para preservar otro valor que tradicionalmente ha sido destacado por la literatura hacendística, esto es, la intangibilidad del programa económico del Gobierno que tiene su reflejo en toda Ley de Presupuestos, en la medida en que la función de gobierno y dirección de la política económica corresponde constitucionalmente al Gobierno y no al Parlamento. La función del Parlamento es controlar la acción del Gobierno, pero nunca sustituir a éste en la dirección de la política económica»*. De aquí que, tradicionalmente, en todos los países de régimen democrático parlamentario las facultades de enmienda y modificación de los grupos parlamentarios cuando ello afecta a los Presupuestos del Estado sean enormemente restringidas. *«¿Por qué?»*, se pregunta el profesor Rodríguez Bereijo. *«Porque en la medida en que el Presupuesto es la expresión cifrada de la política económica del Gobierno (el esqueleto del Estado en cifras), corresponde al Gobierno dirigir la política que es de su responsabilidad. Desde luego ello puede dar lugar al rechazo de la Ley de Presupuestos, a una crisis política, a mociones de censura, pero eso habrá de resolverse por los cauces que el sistema parlamentario tiene establecidos para las crisis de gobierno, pero nunca a que el Parlamento*

acto legislativo unitario, o ley en sentido material (Myrbach-Rheinfeld, Haenel, Zorn, Ingresso...). En nuestro país, el Tribunal Constitucional considera superada esta polémica doctrinal desde su temprana sentencia 27/1981 y entiende que la ley de presupuestos es una ley en su sentido pleno, formal (dada su aprobación parlamentaria) y material (dada la naturaleza jurídico-normativa de las normas que contiene).



dirija la política económica o haga la política económica, lo cual corresponde en exclusiva al Gobierno» (7).

3. SÍNTESIS DE LAS FASES QUE INTEGRAN EL CICLO PRESUPUESTARIO

a) **Fase de elaboración del presupuesto**

La fase de elaboración del presupuesto que, como ya se ha adelantado, corresponde al Gobierno como expresión de su función constitucional de dirección política, se articula como sigue:

– *Actualización del Programa de Estabilidad.* En el marco del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, el Gobierno debe presentar en los primeros meses de cada año a la Unión Europea un diagnóstico de la economía española y la orientación de la política económica. En base a dicho análisis se formulan proyecciones presupuestarias a medio plazo (3 años) sobre las que han de elaborarse los presupuestos con el fin de facilitar o garantizar el cumplimiento de las exigencias que derivan del principio de estabilidad presupuestaria. La LGP regula con esta misma finalidad la necesidad de elaborar unos escenarios presupuestarios de carácter trienal.

– *Orden Ministerial de elaboración de los Presupuestos Generales del Estado.* El Ministerio de Hacienda dicta y publica anualmente en los primeros meses del año (generalmente en torno a los meses de abril o mayo) la orden en la que se dictan las normas de elaboración de los Presupuestos Generales del Estado del ejercicio siguiente. Con esta Orden, se inicia formalmente el proceso de elaboración presupuestaria. La orden establece los criterios de presupuestación, el ámbito institucional, las estructuras presupuestarias, la documentación a presentar y los plazos del proceso de elaboración.

– *Acuerdo del Consejo de Ministros sobre los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda pública y el límite de gasto no financiero del Estado.* De acuerdo con la LOEPSF, en el primer semestre de cada año, el Gobierno, a propuesta del Ministro de Hacienda y previo informe del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas y de la Comisión Nacional de Administración Local, en sus respectivos ámbitos, fija el objetivo de estabilidad –para lo que tendrá en cuenta la regla de gasto y el saldo estructural alcanzado en el ejercicio inmediato anterior– así como el objetivo de deuda pública para el conjunto del sector público administrativo y cada uno de los agentes que lo inte-

(7) RODRÍGUEZ BERELJO, Álvaro: «Jurisprudencia constitucional y derecho presupuestario. Cuestiones resueltas y temas pendientes». *Revista Española de Derecho Constitucional*. Año 15. Núm. 44. Mayo-agosto 1995.



gran (Administración Central, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales y Seguridad Social) referido a los tres ejercicios siguientes. El acuerdo se remite a las Cortes Generales para su aprobación o rechazo. Se incluye además el límite de gasto no financiero del Presupuesto del Estado para el ejercicio siguiente.

– *Informe de situación de la economía española.* Debe acompañar al anterior Acuerdo del Consejo de Ministros y recoge, por exigencia de la LOEPSF la estimación de las magnitudes económicas más relevantes que sirve para fijar los objetivos de estabilidad presupuestaria. Se elabora en el primer semestre del año por el Ministerio de Economía, previa consulta al Instituto Nacional de Estadística y al Banco de España y teniendo en cuenta las previsiones del Banco Central Europeo y la Comisión Europea. Contiene un cuadro económico de horizonte plurianual que incluye la previsión de crecimiento de la economía española y la tasa de referencia de crecimiento del Producto Interior Bruto a medio plazo de la economía española sobre la que se fija la regla de gasto, entre otras variables.

– *Aprobación del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado.* El Ministro de Hacienda eleva el anteproyecto de los presupuestos al Consejo de Ministros para que el Gobierno proceda a su aprobación. Una vez aprobado por el Consejo de Ministros, el proyecto ha de remitirse a las Cortes Generales junto con la documentación presupuestaria legalmente establecida, al menos tres meses antes de la expiración de los del año anterior por imperativo del artículo 134.3 de la Constitución. En el contexto del cumplimiento de las obligaciones con la Unión Europea, a más tardar el 15 de octubre, se debe presentar a la Unión Europea el Plan Presupuestario del Reino de España que refleja el contenido del proyecto de presupuesto de la Administración central para el ejercicio siguiente, junto con los principales parámetros de los proyectos de presupuesto de todos los demás subsectores de las Administraciones Públicas.

b) **Fase de aprobación del presupuesto**

Corresponde a las Cortes Generales el examen, enmienda y aprobación de los Presupuestos Generales del Estado. Habida cuenta de que el Gobierno debe dar traslado del proyecto al Congreso antes del 1 de octubre (tres meses antes de la expiración de los del año anterior), los Reglamentos de ambas Cámaras establecen la preferencia sobre cualquier otra iniciativa en su tramitación y las peculiaridades de esta con la finalidad de que puedan estar aprobados y entrar en vigor el 1 de enero del ejercicio siguiente.

Como ya se ha indicado, la Constitución no solo restringe la iniciativa legislativa presupuestaria, reservándola en exclusiva al Gobierno, sino

que establece también determinadas limitaciones al derecho de enmienda, ya que toda proposición o enmienda que suponga un aumento de los gastos o una disminución de los ingresos requerirá la conformidad del Gobierno para su tramitación. Esta limitación es total en relación con los créditos para satisfacer los intereses y el capital de la deuda pública ya que por imperativo constitucional (artículo 135.2) estos *«se entenderán siempre incluidos en el estado de gastos de sus presupuestos (...) y no podrán ser objeto de enmienda o modificación, mientras se ajusten a las condiciones de la ley de emisión»*.

Por otra parte, las competencias presupuestarias de las Cámaras se han de ejercer necesariamente por sus respectivos Plenos ya que el artículo 75.3 de la Constitución excluye expresamente a los Presupuestos Generales del Estado de la posibilidad de delegación en las Comisiones Legislativas.

c) **Fase de ejecución del presupuesto**

La fase de ejecución del presupuesto compete de nuevo al poder ejecutivo, y se instrumenta por medio de los distintos órganos y formas de personificación que integran las Administraciones Públicas y el sector público.

La ejecución del presupuesto de gastos supone cumplir el mandato contenido en las autorizaciones presupuestarias para realizar gastos públicos, esto es, los créditos presupuestarios aprobados. Desde el punto de vista jurídico ha de distinguirse la gestión administrativa que comporta el gasto (reconocimiento de una pensión, celebración de un contrato, concesión de una subvención, etc.), sujeta a la legislación que en cada caso resulte procedente, de la gestión presupuestaria del gasto, regulada por la legislación presupuestaria (aprobación del gasto, compromiso del gasto, reconocimiento de la obligación, ordenación del pago y pago material).

Igualmente en la ejecución del presupuesto de ingresos debe distinguirse la gestión tributaria y recaudatoria propiamente dicha (sujeta a la legislación tributaria sustantiva aplicable), de la gestión presupuestaria de los ingresos, en relación con la cual la LGP distingue las dos fases de reconocimiento y extinción del derecho.

Lo que interesa destacar en relación con el ciclo presupuestario es que la fase de ejecución está condicionada por el principio de temporalidad del presupuesto debiéndose imputar a él los derechos económicos liquidados durante el ejercicio, cualquiera que sea el período del que deriven y las obligaciones económicas reconocidas hasta el fin del mes de diciembre, con las excepciones establecidas en la propia LGP y sin perjuicio de las reglas especiales relativas a los gastos de carácter plurianual.

d) **Fase de rendición de cuentas**

Como cuestión previa debe puntualizarse que en el presente comentario se prefiere la denominación de esta fase como de «rendición de cuentas» a la denominación de «control», que es frecuentemente utilizada por la doctrina, por entenderse más ajustada y precisa la primera como fase de cierre del ciclo presupuestario.

En efecto, el control, más que una fase individualizada del ciclo, es una función que se extiende a todo el ciclo y se lleva a cabo por distintos órganos y con distinto alcance. Así sucede con los controles internos llevados a cabo por el Ministerio de Hacienda a lo largo de todo el ciclo previstos por la LOEPSF sobre el grado de cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria, de deuda pública y de la regla de gasto, o los llevados a cabo por la Intervención General del Administración del Estado (IGAE) sobre la fase de ejecución del presupuesto tanto en su modalidad preventiva *ex ante* (función interventora) como en su modalidad concomitante y *ex post* de control financiero permanente y de auditoría pública.

A los controles internos han de sumarse los controles llevados a cabo sobre las fases de elaboración y ejecución por órganos externos al Gobierno y la Administración, como la Oficina Presupuestaria de las Cortes Generales o la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (8).

Pero, como decimos, la fase final del ciclo propiamente dicha es la rendición de cuentas que se lleva a cabo por parte del ejecutivo ante el legislativo, que ha de comprobar si el ejecutivo ha cumplido o no en su gestión con las previsiones de ingresos y gastos y con los límites por él autorizados en la ley de presupuestos y, en consecuencia, aprobar o rechazar las cuentas presentadas. Es en este contexto en el que se integra la función fiscalizadora llevada a cabo por el Tribunal de Cuentas prevista en el artículo 136 de la Constitución, que se configura como una función técnica de auxilio a las Cortes Generales en el ejercicio de sus funciones de control político y económicas (aprobación del Presupuesto y control de su ejecución). No en vano el Tribunal Supremo señaló en su Sentencia de 18 de octubre de 1986 que *«es afirmación irrefutable que la actividad del Tribunal de Cuentas es una actividad técnica previa a la función política de las Cortes...»*. Y con razón se ha dicho también que aunque el Parlamento conserve la facultad de discutir y aprobar el Presupuesto, carece sin embargo de los medios técnicos necesarios para llevar a cabo el control de su ejecución. Por esta razón dicha misión se encomienda a los Tribunales de Cuentas como órganos especializados en el

(8) Ver a este respecto la Ley 37/2010, de 15 de noviembre, por la que se crea la Oficina Presupuestaria de las Cortes Generales y la Ley Orgánica 6/2013, de 14 de noviembre, de creación de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal, además de la ya mencionada LOEPSF.

ejercicio de esa función. El control parlamentario se instaura por tanto sobre la información técnica y jurídica que ha elaborado previamente el órgano fiscalizador. El control de naturaleza política, que corresponde al Parlamento, en materia de presupuesto y gasto público tiene así su fundamento y su soporte en el previo control de naturaleza técnica efectuado por el Tribunal de Cuentas.

De conformidad con la legislación presupuestaria así como con la legislación reguladora del Tribunal de Cuentas, la Cuenta General del Estado de cada año se formará por la IGAE y se elevará al Gobierno para su remisión al Tribunal de Cuentas antes del día 31 de octubre del año siguiente al que se refiera. Recibida dicha Cuenta General por el Tribunal de Cuentas, este, por delegación de las Cortes Generales, procederá a su examen y comprobación dentro del plazo de seis meses a partir de la fecha en que la haya recibido. El Pleno del Tribunal de Cuentas, oído el Fiscal, dictará la Declaración que le merezca para elevarla a las Cámaras con la oportuna propuesta, dando traslado al Gobierno, Declaración que habrá de tener lugar, por tanto, como máximo antes del 30 de abril siguiente (seis meses después de recibir la Cuenta General rendida por parte del Gobierno).

Finalmente, de conformidad con las Normas de las Mesas del Congreso y del Senado sobre la tramitación de la Cuenta General del Estado, de 1 de marzo de 1984, la Declaración sobre la Cuenta General del Estado elevada por el Tribunal de Cuentas es objeto de Dictamen por parte de la Comisión Mixta Congreso-Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas y posterior Acuerdo del Pleno del Congreso y del Pleno del Senado en cuya virtud, además de adoptar las resoluciones que estimen pertinentes, las Cortes Generales aprueban o rechazan la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio presupuestario fiscalizado, sin que las referidas Normas fijen un plazo máximo para ello.

Con ello finaliza el ciclo presupuestario.



COMISIÓN MIXTA CONGRESO-SENADO PARA LAS RELACIONES CON EL TRIBUNAL DE CUENTAS

1. INTRODUCCIÓN

Tal y como se señala en otras voces de este Glosario, el Tribunal de Cuentas depende de las Cortes Generales, y aunque esa dependencia sea de carácter más bien formal, la misma sirve para encauzar la actividad del Tribunal de Cuentas como órgano de relevancia constitucional. Es decir que, con carácter general, el Tribunal se relaciona con los demás órganos constitucionales y de relevancia constitucional a través de las Cortes Generales.

Para facilitar esa relación la Disposición Transitoria Primera de la LOTCu estableció que se constituiría *«una Comisión Mixta de ambas Cámaras encargada de las relaciones con el Tribunal de Cuentas, así como de estudiar y proponer a los respectivos Plenos las medidas y normas oportunas»*.

2. COMPOSICIÓN Y FUNCIONES

La Comisión Mixta está formada por un número de diputados y senadores que puede variar en cada legislativa (9) y tienen como misión principal, según el artículo 2.2 de sus normas de funcionamiento (10), la de mantener una relación permanente con la Comisión de Gobierno del Tribunal de Cuentas y de velar por el cumplimiento de los acuerdos adoptados por la Comisión Mixta en ejercicio de su función de estudio y propuesta a los Plenos de las Cámaras y de las medidas y normas oportunas.

(9) La Comisión Mixta fijará al comienzo de cada Legislatura la Cámara en que haya de radicar su sede.

(10) Aprobadas por las Mesas del Congreso y del Senado el 3 de marzo de 1983 («BOCG» Congreso de los Diputados, núm. 21-I de la Serie H, de 12 de abril de 1983.).



Esa función relacional se concreta en:

a) Que una vez aprobado por el Pleno del Tribunal el programa de fiscalizaciones anual, el mismo se eleva a la Comisión Mixta, hay que entender que meramente a efectos de su conocimiento, pero hay que recordar que el programa ha de incluir necesariamente las fiscalizaciones propuestas por las Cortes Generales (art. 3 a) de la LFTCu).

b) Resolver lo que proceda respecto a los expedientes sobre incapacidad, incompatibilidad o incumplimiento grave de los deberes del cargo en que hubieran podido incurrir los Consejeros (art. 3 l) de la LFTCu), aunque la resolución definitiva corresponde a la Cámara que en su día eligió al Consejero afectado (art. 25.3 de la LFTCu). El expediente podrá iniciarse por acuerdo de la propia Comisión Mixta (art. 25.2 de la LFTCu).

c) También se elevan a la Comisión Mixta, para su conocimiento, la Relación de Puesto de Trabajo (DA Novena de la LFTCu) y el proyecto de Reglamento de Régimen Interior (DF Segunda de la LFTCu) (11).

De la enumeración anterior se desprende la importancia de la Comisión Mixta en el funcionamiento del Tribunal de Cuentas, pudiendo incluso llegar a separar a un Consejero de su cargo.

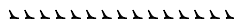
3. ESPECIAL REFERENCIA A LA TRAMITACIÓN DE LOS INFORMES, MEMORIAS, MOCIONES Y NOTAS

Sin embargo la principal función de la comisión Mixta no ha sido incluida en el elenco anterior, sino que va a ser tratada a continuación.

Y es que el artículo 28.1 de la LFTC dice que los Informes o Memorias, Mociones o Notas aprobados por el Pleno del Tribunal como resultado de su función fiscalizadora serán objeto de tramitación parlamentaria por las Cortes Generales. La práctica, basada en el apartado 2 del mismo precepto que dice que *«(c) conocido por la Comisión Mixta Congreso-Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas el resultado de las actuaciones fiscalizadoras, y una vez que dicha Comisión haya procedido a su examen, se publicarán en el «Boletín Oficial del Estado» las Resoluciones que se aprueben, conjuntamente con el Informe o Memoria»*, consiste en que aprobado un resultado de la actividad fiscalizadora del Tribunal, este lo remitirá a la Comisión Mixta (12), la cual, tras la presentación del mismo por el Presidente del Tribunal mediante comparecencia ante la Comisión Mixta y tras el debate correspondiente, adop-

(11) A pesar de que la citada DF preveía un plazo de 6 meses para remitir el citado proyecto, no se ha realizado hasta el momento.

(12) Junto con las alegaciones y justificaciones a que se refiere el artículo 44 de la LFTCu.



tará el acuerdo que dicho resultado la merezca y procederá a publicar en el *BOE* el Acuerdo y el Informe, Memoria, Moción o Nota.

Es importante señalar que la Comisión Mixta no aprueba los Informes del Tribunal. Este es un órgano independiente y el producto de su actividad fiscalizadora tenga como principal destinatario a las Cortes Generales, no ha de ser aprobado por nadie. Tampoco tiene ya una especial relevancia la publicación del Informe o equivalente en el *BOE*, pues desde hace años se publican en la página web del Tribunal una vez han sido remitidos a la Comisión Mixta, lógica consecuencia del carácter definitivo del Informe.

Lo que sí tiene gran importancia es que los citados Acuerdos la Comisión Mixta insta a determinados entes a cumplir las recomendaciones contenidas en los Informes del Tribunal e incorpora en algunos casos recomendaciones de la propia Comisión Mixta, llegando incluso a solicitar al gobierno la remisión de un concreto proyecto de Ley a las Cortes Generales. En ocasiones los Acuerdos instan otras actuaciones fiscalizadoras del Tribunal de Cuentas.



CONTABILIDAD PÚBLICA

1. INTRODUCCIÓN

Los entes integrantes del sector público, como todo ente que realiza una actividad económica, están obligados a llevar una adecuada contabilidad que registre dicha actividad. Ya el artículo 136 de la Constitución, al regular el Tribunal de Cuentas, le define como fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público.

Sin embargo, el sector público está formado por entes de diferente naturaleza, lo que afecta a la normativa que regula su actividad financiera y también a la que rige su contabilidad. Por ello en la actual Ley General Presupuestaria el Título que regula la contabilidad de los entes públicos no se denomina ya como en anteriores textos «de la contabilidad pública» sino «de la contabilidad del sector público».

Dentro del sector público estatal (en el desarrollo de esta voz vamos a seguir la regulación del sector público estatal, debiendo anticiparse que no resulta muy distinta la que rige los sectores autonómico y local) existen tres subsectores: el administrativo, el empresarial y el fundacional. El segundo y el tercero están formados por entes que, a pesar de ser de titularidad pública, se rigen en su actividad económica por normas de carácter privado, en realidad por eso han sido creados esos entes, para adoptar una forma de gestión privada que se considera adecuada para ciertas actividades públicas. Y esa forma de gestión está sujeta al derecho privado, lo que implica que deba ser reflejada por las normas de contabilidad propias de las entidades privadas.

Pero el principal subsector del sector público es el subsector administrativo, formado por entes que, al dirigir su actividad de forma más directa al servicio público, está regulado por normas de esta naturaleza. Su actividad no se dirige a obtener directamente un lucro, por lo que la normativa contable aplicable al sector privado le resulta de difícil aplicación.



Por otra parte, la actividad económico-financiera del sector administrativo está dirigida o al menos condicionada por una institución que no existe en el sector privado (ni en los entes no administrativos del sector público): el presupuesto. Ambas circunstancias hacen que no resulte de aplicación, ni de utilidad aplicar, al sector público administrativo la contabilidad creada para registrar la información sobre la actividad económica del sector privado.

Hasta aquí se han expuesto los motivos por los que la contabilidad privada no resulta aplicable para recoger la información de la actividad económico-financiera de los entes públicos de naturaleza administrativa, pero cabría plantearse la cuestión de si estos entes deben llevar una contabilidad análoga a la contabilidad privada o si ello no es necesario y bastaría simplemente con realizar una liquidación del presupuesto, dado que todos esos entes están sujetos a esa institución y no realizan las típicas actividades de carácter lucrativo.

La necesidad de que los entes administrativos lleven una contabilidad análoga a la de los que se rigen por el derecho privado no proviene de la necesidad de facilitar el control de su actividad (para esto podría ser suficiente el registro de la ejecución del presupuesto) sino de aportar información para una más adecuada gestión, tanto del propio sector público como de toda la economía nacional.

Siguiendo la autorizadísima opinión de Vicente Montesinos Julve, citado por José Pascual García, no sería bueno que la información financiera del sector público de los países occidentales (40 por 100 del PIB) careciera de la debida comparabilidad con la del sector privado (60 por 100 restante) y con el resto de las entidades públicas de su entorno nacional e internacional.

Una vez sentado que es preciso que los entes administrativos lleven contabilidad y que no les es aplicable la contabilidad propia de los entes privados, debe definirse la contabilidad pública como aquella parte de la contabilidad, de la contabilidad como ciencia económica, que se aplica a los entes administrativos del sector público. La contabilidad pública no es sino una adaptación de las normas y principios de la contabilidad privada a las especiales características de la actividad de los entes administrativos.

2. EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

En España la normativa reguladora de la contabilidad pública se recoge en la Ley General Presupuestaria y en diversas normas administrativas de rango inferior, en lo que al sector público estatal se refiere. En las Comunidades Autónomas, todas las leyes de Hacienda autonómicas dedican una parte de su contenido a regular la contabilidad pública. Y en el sector



público local la norma contable con rango de ley es el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales.

Se ha dicho que lo que fundamenta la existencia de la contabilidad pública es la posibilidad de comparar la información económica del sector público con la del privado, la de obtener datos de la totalidad de la economía nacional y esto se compadece mal con la existencia de diversas normas jurídicas para regular la contabilidad pública según acaba de verse. Además, resulta que la normativa de la Ley General Presupuestaria no tiene carácter básico en este aspecto, lo que en principio habría podido paliar e incluso evitar el problema.

Sin embargo el problema es más aparente que real, pues respecto al sector local el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales atribuye la competencia para aprobar el plan de contabilidad de las entidades locales al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y en cuanto a las Comunidades Autónomas, aunque la posibilidad de coordinación no es tan clara, el artículo 21.3 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas establece que los presupuestos de las comunidades Autónomas serán elaborados con criterios homogéneos, de forma que sea posible su consolidación con los Generales del Estado, lo que implica que su contabilidad también deba ser homogénea y además, de facto, la Leyes de Hacienda autonómicas, obedecen a los mismos principios que la Ley General Presupuestaria.

Las normas fundamentales en contabilidad pública son el título V de la Ley General Presupuestaria, artículos 119 a 139 bis, y el Plan General de Contabilidad Pública, aprobado por Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril.

Como se ha señalado más arriba la Ley General Presupuestaria no regula solamente la contabilidad pública, sino que establece normas contables para todo el sector público. Así concretamente establece para todos los entes integrantes del sector público los fines, los destinatarios y los principios, aunque respecto a estos últimos solo los relativos a la contabilidad pública, dado que a los entes empresariales y fundacionales se les aplica la contabilidad privada.

Dentro de los fines distingue entre los de gestión, los de control y los de análisis e información. En cuanto a los principios contables públicos, se recogen en la Ley de manera análoga a como hace el Código de Comercio para los privados y se desarrollan en el Plan General de Contabilidad Pública, haciéndose referencia a ellos más abajo. Por último, los destinatarios son los órganos de dirección y gestión de los entes del sector público, los de representación política, los de control externo e interno y los organismos internacionales.

Otro aspecto importante regulado en el Título V de la Ley General Presupuestaria es la atribución de competencias, dado que las que asigna



al Ministro de Hacienda y a la Intervención General del Estado son en realidad las que configuran todo el sistema contable público. Así al ministro se le atribuye una específica potestad reglamentaria que incluye, entre otros aspectos, la aprobación del Plan General de Contabilidad Pública y a la Intervención General se le declara centro directivo de la contabilidad pública.

El resto de capítulos del Título V se refieren a las cuentas y a su rendición, lo que está más directamente relacionado con otras voces objeto de Glosario, por lo que aquí corresponde continuar desarrollando el contenido del Plan General de Contabilidad Pública.

El Plan General de Contabilidad Pública se estructura en cinco partes:

– La primera parte se denomina «marco conceptual de la contabilidad pública» y recoge los requisitos de la información, los principios y los criterios contables para el registro y valoración de los elementos patrimoniales, con el fin de lograr el objetivo de que la contabilidad pública refleje la imagen fiel del patrimonio de la situación financiera, del resultado económico patrimonial y de la ejecución del presupuesto de la entidad contable. Dentro de ella se encuentran los «Principios contables», donde se recoge y amplían los de carácter económico-patrimonial contemplados en la Ley General Presupuestaria y se relacionan también los de carácter presupuestario.

– La segunda parte se denomina «normas de reconocimiento y valoración» que incluyen criterios y reglas aplicables a distintas transacciones o hechos económicos, así como a diversos elementos patrimoniales.

– La tercera parte son las «cuentas anuales» que son: el balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria.

– La cuarta parte contiene el cuadro de cuentas, que se integran en ocho grupos:

- Grupo 1. Financiación básica.
- Grupo 2. Activo no corriente.
- Grupo 3. Existencias y otros activos en estado de venta.
- Grupo 4. Acreedores y deudores.
- Grupo 5. Cuentas financieras.
- Grupo 6. Compras y gastos por naturaleza.
- Grupo 7. Ventas e ingresos por naturaleza.
- Grupo 8. Gastos imputados al patrimonio neto.
- Grupo 9. Ingresos imputados al patrimonio neto.
- Grupo 10. Cuentas de control presupuestario.



– La quinta parte, llamada «definiciones y relaciones contables» comprende las definiciones de los grupos, subgrupos y cuentas del plan, y como relaciones se indican los motivos más comunes de cargo y abono de las distintas cuentas.

Hasta aquí, en este breve espacio se ha pretendido exponer un concepto claro de contabilidad pública. Debe concluirse señalando la frecuente existencia de una cierta confusión: hasta la Ley General Presupuestaria de 2003 se distinguía entre la llevanza de contabilidad pública, que es a la que están sometidos los entes administrativos públicos y la sumisión al régimen de contabilidad pública que consiste en rendir cuentas al Tribunal de Cuentas, independientemente de que el ente en concreto lleve contabilidad pública o privada. Esta distinción ya no existe en la Ley General Presupuestaria, que sólo se refiere a la contabilidad pública como sistema de reflejo de las operaciones económicas, pero aún se recoge en alguna ley de Hacienda autonómica.



CONTRATO PÚBLICO

1. INTRODUCCIÓN

La contratación pública es la actividad económica de mayor importancia, al menos desde un punto de vista cuantitativo, en los países desarrollados. En el ámbito de la Unión Europea puede llegar a representar alrededor del 17,5% del PIB y concretamente en España puede llegar al 20% del PIB.

Prueba de esa importancia es tanto la regulación comunitaria de la contratación pública de los Estados miembros, como los preceptos que la legislación del Tribunal de Cuentas dedica a su fiscalización.

La Unión Europea, desde hace años, ha considerado que, dado el volumen de contratación pública, debía regular con carácter imperativo ciertos aspectos de la misma, para garantizar el cumplimiento de los objetivos comunitarios, especialmente el de conseguir el establecimiento de un mercado común europeo y evitar que los Estados miembros «*compren en nacional*». Por ello ha dictado varias Directivas en la materia, al momento de escribir estas líneas (13) está pendiente de trasposición al derecho español la Directiva 2014/24/UE, de 26 de febrero, sobre contratación pública, que es la norma general, además de otras Directivas sectoriales en materia de contratación pública (14).

Debe señalarse aquí que la incidencia del Derecho comunitario en el nacional de contratación pública es de tal envergadura que puede considerarse que en el gasto contractual público rigen ciertos principios con prevalencia a los tradicionales que deben informar el gasto público. Concretamente antes que los principios constitucionales del gasto público

(13) Enero de 2017.

(14) Directiva 2014/23/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de febrero de 2014, relativa a la adjudicación de contratos de concesión y la Directiva 2014/25/UE, relativa a la contratación por entidades que operan en los sectores del agua, la energía, los transportes y los servicios postales.



de equidad, eficiencia y economía del artículo 31.2, regirían los de libertad de acceso a las licitaciones, publicidad y transparencia de los procedimientos, y no discriminación e igualdad de trato entre los candidatos (15), lo que es perfectamente posible dada la prevalencia del Derecho comunitario.

La importancia de la contratación pública ha sido apreciada por el legislador español cuando ha regulado el control de las finanzas públicas. Así la fiscalización de los contratos públicos aparece en la LOTCU en su artículo 11, en el que, bajo la rúbrica «Objetos de fiscalización», dice que *«(e)l Tribunal de Cuentas fiscalizará en particular»* los contratos celebrados por la Administración del Estado y las demás Entidades del sector público, la situación y las variaciones del patrimonio del Estado y demás Entidades del sector público y las modificaciones de los créditos presupuestarios. Es decir, después de establecer en el artículo 10 que el Tribunal de Cuentas examinará y comprobará la Cuenta General del Estado, determina tres objetos especiales de fiscalización, el primero de los cuales es la contratación pública.

Esta importancia viene también reflejada en la LFTCu, que en su artículo 31, que inicia el Capítulo IV denominado *«(d)e los procedimientos mediante los que se ejerce la función fiscalizadora del Tribunal»*, que a su vez se encuentra en el Título IV de la Ley, denominado *«(d)e la función fiscalizadora del Tribunal y de sus procedimientos»* vuelve a establecer que el ejercicio de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se llevará a cabo mediante la comprobación de las cuentas públicas e inmediatamente después (antes que referirse a las variaciones patrimoniales y a las modificaciones presupuestarias) mediante el examen de los expedientes referentes a los contratos celebrados por la Administración del Estado y las demás entidades del sector público.

Es más, la LFTCu dedica un capítulo entero, el VII de su Título IV, a dicho examen donde establece qué contratos deben fiscalizarse con carácter obligatorio (16) y cómo deben examinarse. Apréciase que el legislador da tal importancia a la fiscalización de la contratación pública que

(15) Véase a este respecto el artículo 1 del TRLCSP.

(16) La expresión del artículo 39 *«se fiscalizarán en particular»* es indudablemente un mandato imperativo, sin embargo la aplicación del artículo exige, como a continuación se verá, una labor interpretativa, que tendrá alcance restrictivo. En primer lugar las formas de adjudicación a que se refiere el precepto son las que en 1988 estaban en vigor en la legislación contractual pública y debe por tanto hacerse la adecuada adaptación a los actuales procedimientos de adjudicación, en este sentido debe verse la Instrucción general relativa a la remisión telemática al Tribunal de Cuentas de los extractos de los expedientes de contratación y de las relaciones de contratos, convenios y encomiendas de gestión celebrados por las entidades del Sector Público Estatal y Autonómico (BOE de 17 de diciembre de 2013). Por otra parte, la determinación de los expedientes concretos a fiscalizar en virtud de su importe, ha de hacerse mediante la utilización de técnica de auditoría (concretamente del muestreo) tal y como permite el artículo 27.4 de la LFTCu.

determina el tipo de contratos que deben fiscalizarse y el importe de los mismos, determinación esta que no ocurre en ningún otro tipo de objeto de fiscalización.

2. CONCEPTO DE CONTRATO PÚBLICO

Acabada de exponer la importancia de la contratación pública en la fiscalización del sector público debe abordarse ya la definición del concepto de contrato público.

Hasta hace unos años, de una forma laxa, podía identificarse el contrato público con el contrato administrativo. El concepto de contrato administrativo supone la existencia de un contrato una de cuyas partes es una Administración pública que adquiere una prestación que, por su objeto (o por la actividad concreta que realiza la Administración con esa adquisición), es de interés público y por ello el contrato queda sometido a una legislación pública caracterizada sobre todo por determinar la forma de elección de la otra parte contratante y por atribuir a la Administración pública ciertos privilegios.

La legislación reguladora de los contratos administrativos se aplicaba y se sigue aplicaba a los contratos administrativos y, en cuanto a los actos preparatorios y la elección del adjudicatario, a los contratos privados de la Administración (aquellos que no reunían los requisitos expuestos en el párrafo anterior para ser considerados administrativos). Los principios de la contratación administrativa, que no su regulación, se aplicaban a los contratos celebrados por los entes del sector público que no tenían el carácter de Administración pública.

Sin embargo la promulgación en 2007 de la LCSP ha supuesto que la situación haya cambiado profundamente y ya no pueda considerarse que, *mutatis mutandi*, hay una correlación casi directa entre contrato administrativo y contrato público.

Actualmente podría definirse el contrato público de dos maneras: o como un contrato celebrado por un ente del sector público o como contrato sometido a la legislación contractual pública.

En principio parece que no debería haber diferencia: todo contrato de un ente del sector se rige, en mayor o menor medida, por la legislación contractual pública. Y esto es cierto, pero no lo contrario, porque si bien todo contrato de un ente público se rige por la ley contractual pública, la legislación contractual pública no se aplica solo a los contratos de los entes públicos, pues hay entes privados que debe aplicar esa legislación en algunos de sus contratos.

Lo anterior proviene de la recepción del Derecho comunitario. La Unión Europea quiere que en ciertos contratos se apliquen los principios comunitarios. Esos contratos son los que la Unión considera que partici-



pan de lo público, bien porque se paguen total o parcialmente con dinero público o bien porque se deriven del ejercicio de poder público. Por tanto el Derecho comunitario no toma en consideración el concepto nacional de Administración pública ni tan siquiera el de sector público, sino que si ciertos contratos son celebrados por entes públicos o por entes privados que utilicen dinero público o se encuentren en una situación especial derivada de una atribución de un ente público, esos contratos deben regirse por la legislación contractual pública.

Así los contratos subvencionados del artículo 17 de la LCSP están sometidos a esa Ley, aunque las partes sean entidades privadas y lo mismo ocurre con los contratos objeto de la llamada Ley de sectores excluidos o especiales (17) cuando son adjudicados por un ente privado al que se le ha concedido un derecho exclusivo.

Desde la óptica de este Glosario de términos, que se refiere al control del gasto público, debe considerarse contrato público el adjudicado por un ente del sector público, pues los sometidos a la legislación contractual pública celebrados por entes privados no están sujetos a control público, al menos directo, dado el concepto subjetivo de sector público que el legislador utiliza para determinar el ámbito de control, tanto del TCu y los Ocex como de los órganos de control interno (18).

En conclusión, el contrato público es el celebrado por un ente del sector público y que por ello se rige por el Derecho público.

La anterior afirmación ha de ser objeto de una explicación para que pueda ser admitida, pues en una primera aproximación parece que la LCSP, norma general de la contratación pública, no se aplica a todos los contratos del sector público. Sin embargo, va a exponerse a continuación como esa norma, u otra contractual pública rige cualquier contrato celebrado por un ente público.

Va a procederse a determinar la sumisión a la LCSP desde una perspectiva subjetiva y objetiva.

Subjetivamente todos los entes del sector público están sujetos a la LCSP, con distinta intensidad, pero sujetos en todos los contratos que celebren. Así las AAPP en los contratos administrativos deben aplicar la LCSP plenamente y en los contratos privados han de aplicarla en los actos preparatorios y en la adjudicación de los contratos. Los poderes adjudicadores que no sean AAPP han de aplicar la LCSP en los actos preparatorios y de adjudicación de los contratos SARA y en el resto de contratos han de aplicar, por imposición de la LCSP, una serie de principios. Esto mismo

(17) Ley 31/2007, de 30 de octubre, sobre procedimientos de contratación en los sectores del agua, la energía, los transportes y los servicios postales.

(18) En este sentido véase RODRÍGUEZ CASTAÑO, Antonio Ramón «Insuficiencia del concepto subjetivo del Sector Público como delimitador del ámbito fiscalizador del Tribunal de Cuentas». *Revista española de control externo*, ISSN 1575-1333, Vol. 15, n.º 45, 2013, págs. 49-61



ocurre para todos los contratos que adjudiquen el resto de entes del sector público, que son los que no tienen el carácter de poderes adjudicadores.

Establecida la sumisión a la LCSP de todos los entes de dicho sector, queda por ver si habría alguna exclusión objetiva. Así el artículo 4 de la LCSP excluye ciertos negocios jurídicos de la aplicación de la misma, pero ello se debe a que o bien no se trata de contratos sino de figuras próximas a los mismos (v.gr. los convenios) o bien porque son contratos que han de regirse por otra legislación contractual especial, también pública, como puede ser la LPAAPP.



CONTROL EXTERNO

1. DEFINICIÓN

El *Diccionario del Español Jurídico* entiende por control externo «la función atribuida constitucionalmente al Tribunal de Cuentas, que se ejerce a través de la fiscalización de la actividad económico financiera y gestión del sector público, y del enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos» (19). Aunque ello sea cierto, ya que la actividad de control que desarrolla el Tribunal de Cuentas (en adelante, TCu) es de carácter externo, la definición parece restrictiva en exceso, al ceñirse a la función atribuida constitucionalmente a dicho órgano, con lo que se soslaya que la actividad de control externo no es en España exclusiva del TCu, sino que es asimismo desarrollada por instituciones autonómicas, que responden precisamente a la denominación genérica de «órganos de control externo» (OCEX). Como ha señalado el Tribunal Constitucional, en frase lapidaria, «el Tribunal de Cuentas es supremo, pero no único cuando fiscaliza, y único, pero no supremo cuando enjuicia la responsabilidad contable» (STC 18/1991, de 31 de enero, FJ 2.º).

La noción de control externo se construye, por tanto, por oposición a la de control interno, tomando como criterio para distinguir uno y otro la ajenidad o la pertenencia a la Administración u organización controlada. Conforme a ello, el *Glosario Iberoamericano de Términos Contable-Presupuestarios* entiende por control externo «la acción de verificación (que) es realizada por órganos ajenos a la organización controlada» (20); y, de igual modo, el *Diccionario Terminológico de la Intervención General*

(19) MUÑOZ MACHADO, S. (dir.): «Diccionario del español jurídico». Barcelona, *Real Academia Española y Consejo General del Poder Judicial*, 2016, pág. 529.

(20) Foro Iberoamericano de Contabilidad Pública e Intervención General de la Administración del Estado de España: *Glosario Iberoamericano de Términos Contable-Presupuestarios*. Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda, 1996, pág. 45.



del Estado (IGAE) lo define como «*el ejercido en el ámbito de la actividad financiera por un órgano que es ajeno totalmente a la Administración controlada y que por tanto no está en su propia órbita de actuación*» (21).

2. EXTENSIÓN

Dentro ya del control externo, la doctrina discrepa en cuanto a su extensión, puesto que algunos autores distinguen entre el control parlamentario, el control externo y el control interno, mientras que para otros el control externo englobaría tanto el control de tipo técnico, como el de naturaleza política que llevan a cabo los parlamentos. Esta discrepancia se extiende a las dos funciones que desarrollan aquellos órganos de control externo que tienen atribuida, además de la función fiscalizadora, la de índole jurisdiccional, ya que, según unos, el término «control externo» quedaría reservado a la función fiscalizadora, mientras que, para otros, abarcaría ambas funciones.

De otra parte, la usual vinculación de las instituciones de control externo con los parlamentos pone en cuestión el carácter auténticamente externo del posible control que aquellas puedan, en su caso, realizar sobre la actividad económico-administrativa de estos. De hecho, no hay unanimidad doctrinal acerca de si los parlamentos son o no un ámbito exento del control atribuido a dichas instituciones, siendo, además, en España, contados los casos en que la competencia de los órganos de control externo para llevar a cabo el control de los parlamentos está expresamente reconocida en el plano legislativo (Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana y Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha, hoy desaparecida).

Aun cuando en ocasiones se ha considerado que el control externo se realiza exclusivamente *a posteriori* y el control interno *a priori*, tal aseveración no sería exacta. En efecto, en el Derecho Comparado pueden encontrarse ejemplos de órganos de control externo que llevan a cabo un control previo (así, Alemania, Bélgica, Grecia, Italia y Portugal), mientras que los órganos de control interno pueden desarrollar asimismo un control posterior, como sucede, sin ir más lejos, en España, donde la IGAE, además de la función interventora, de carácter previo y concomitante, lleva a cabo una actividad de control posterior, a través del control financiero permanente y de la auditoría pública. La Declaración de Lima señala al respecto que el control previo puede ser ejercido por una entidad fiscalizadora superior (en adelante, EFS), es decir por un órgano superior de control externo, pero añade que también puede ser llevado a cabo por

(21) *Diccionario Terminológico de la IGAE*. Madrid, Ministerio de Hacienda, 2002, pág. 82.



otras instituciones de control. Así las cosas, la realización exclusiva del control previo y concomitante por los órganos de control interno y la ejecución exclusiva del control posterior por los órganos de control externo podría venir aconsejada, por razones de eficacia, eficiencia y economía, pero tal dicotomía no resulta obligada.

3. LA INDEPENDENCIA DE LOS ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO

Relacionado con el carácter externo del control se encuentra la independencia del órgano que tiene atribuida esta función. La Declaración de Lima pone el acento en esta nota de independencia, ligándola a la eficacia del ejercicio de la actividad controladora, y señala que la EFS y su grado de independencia deben regularse en el texto constitucional. Además, pone de relieve que la independencia de las EFS está inseparablemente unida a la de sus miembros. En España, el artículo 136.3 de la Constitución reconoce los miembros del TCu la misma independencia e inamovilidad que los Jueces y la legislación reguladora del Tribunal establece que «ejercerá sus funciones con plena independencia», para lo cual recoge diversas previsiones, tales como la competencia exclusiva del Tribunal en todo lo concerniente al gobierno y régimen interno y al personal a su servicio, y la elaboración de su propio presupuesto, que se integra en los Presupuestos Generales del Estado en una sección propia, así como un estatuto de los miembros del Tribunal cuyo contenido se dirige a proteger su independencia.

La importancia prestada por INTOSAI a la independencia de las EFS ha llevado a completar la Declaración de Lima con dos normas de segundo nivel: La Declaración de Méjico, sobre independencia de las EFS (ISSAI 10), donde se recogen ocho principios básicos de dicha independencia, y las Pautas básicas y buenas prácticas de INTOSAI relacionadas con ella (ISSAI 11).

4. LAS RELACIONES ENTRE LAS EFS Y LOS DEMÁS ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO

La legislación reguladora del TCu español define expresamente como «externa» la función fiscalizadora que este órgano de relevancia constitucional tiene atribuida (art. 2 de la Ley 2/1982, de 12 de mayo, Orgánica del Tribunal de Cuentas –en adelante, LOTCu– y art.27.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas –en adelante, LFTCu–).

Sin embargo, la multiplicidad de órganos de control externo se traduce, desde la perspectiva competencial, en una situación de concurrencia y superposición, que puede plantear problemas de avenencia con los cri-



terios de eficiencia y economía recogidos en el artículo 31.2 de la Constitución Española. En cualquier caso, la relación entre las múltiples instituciones de control externo están presididas, en España, por la supremacía que el artículo 136.1 de la Constitución, en consonancia, por cierto, con la Declaración de Lima, reconoce al TCu, al calificarlo de «supremo órgano fiscalizador», lo que le sitúa en una posición de preeminencia. De otra parte, habrá de tenerse en cuenta que el TCu tiene constitucionalmente atribuido el control externo del sector público autonómico, si bien su área de actuación preferente será la actividad económico-financiera del sector público estatal (SSTC 187/1988, de 15 de octubre, FFJJ 8.º y 12.º; y 31/2010, de 28 de junio, FJ 34.º).

Así las cosas, las relaciones entre el TCu y los OCEX se rigen por el principio de coordinación, dentro del cual la legislación reguladora de dicho Tribunal se refiere al establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización, al objeto de evitar duplicidades y aumentar la eficacia en los resultados. Este artículo contempla además dos manifestaciones del principio de colaboración, una de naturaleza voluntaria, como es la práctica, por los OCEX, de las concretas funciones fiscalizadoras que les sean solicitadas por el TCu, mediante acuerdo del Pleno (22); y la otra, de carácter obligatorio, consistente en la remisión, por los OCEX, al TCu de los resultados del examen y comprobación de las cuentas del sector público autonómico y de los informes o memorias anuales sobre las respectivas cuentas generales y los documentos en los que se concrete el análisis de la gestión económico-financiera de las entidades de dicho sector público, así como del de las subvenciones, créditos, avales u otras ayudas. Esta última modalidad de colaboración está relacionada con la facultad del TCu en orden a recabar y utilizar los resultados de las fiscalizaciones de los OCEX y con la información que dicho Tribunal debe proporcionar a las Cortes Generales respecto de las fiscalizaciones realizadas por los OCEX en el ámbito de sus competencias, partiendo de dichas actuaciones y de las ampliaciones que tuviere a bien interesar (art. 27 de la LFTCu).

La supremacía en que se fundamenta la coordinación no conlleva, empero, una situación de jerarquía, pero sí «un cierto poder de dirección, consecuencia de la posición de superioridad en que se encuentra el que coordina respecto al coordinado» (STC 214/1989, de 21 de diciembre, FJ 20.º, f).

(22) Utilizando así un concepto jurídico indeterminado, de amplio «halo» o margen de apreciación con la consiguiente dificultad de delimitar la mayor o menor amplitud de tales «funciones concretas» (ver AZNAR LÓPEZ, M.: «El Tribunal de Cuentas», en PALOMAR OLMEDA, A., y GARCÉS SANAGUSTÍN, M. (dirs.): *La gestión de los fondos públicos: Control y responsabilidades. Los derechos de los ciudadanos, las garantías y las vías de actuación para su efectividad*. Cizur Menor, Thomson Reuters-Aranzadi, 2013, pág. 869.

Además de las modalidades de colaboración previstas de modo expreso en la LFTCu, las relaciones entre el TCu y los OCEX se extienden a otras supuestos, en virtud del principio de cooperación, que, según la jurisprudencia constitucional, se encuentra implícito en la propia esencia de la forma de organización territorial del Estado y no precisa justificarse en preceptos concretos (STC 194/2004, de 10 de noviembre, FJ 9.º). De hecho, en aplicación de este principio se han celebrado diversos convenios entre el TCu y los OCEX, en materias tales como la rendición de cuentas por las entidades locales, se han realizado fiscalizaciones conjuntas o coordinadas, de carácter horizontal, se lleva a cabo el intercambio de las respectivas programaciones anuales de fiscalizaciones y se mantienen periódicamente reuniones, tanto de los respectivos presidentes, como de comisiones constituidas respecto de diversos ámbitos de actuación. A esta técnica cooperativa hace alusión el Estatuto de Autonomía de Cataluña (Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio), compeliendo, a contrapelo de la naturaleza voluntaria de esta técnica cooperativa, al TCu y a la Sindicatura de Cuentas de Cataluña a establecer relaciones de cooperación por vía convencional, no obstante la constitucionalidad del precepto en cuestión fue salvada de forma muy discutible si se atiende a los inequívocos términos de este, por el Tribunal Constitucional, al interpretar que el mandato estaba dirigido solo al OCEX (STC 31/2010, de 28 de enero, FJ 34.º) (23).

Las relaciones entre la respectiva EFS y los demás órganos de control externo es, empero, distinta según los países. Así, en Alemania, las relaciones entre el *Bundesrechnungshof* y los órganos de control externo de los Länder (*Landesrechnungshof*) se fundamentan, partiendo de su carácter de organismos independientes de entes territoriales diferentes, en el principio de cooperación, dentro del principio constitucional del federalismo cooperativo. En cambio, en Francia, pese a que a las Cámaras Regionales y Territoriales de Cuentas (*Chambres Régionales et Territoriales des Comptes*) tienen su propio ámbito de competencias, existen unas relaciones orgánicas y funcionales con la *Cour des Comptes* mucho más estrechas que las que en Alemania o en España mantienen las correspondientes EFS con los demás órganos de control externo.

(23) Se ha señalado en tal sentido que «en su intento de salvar la constitucionalidad de los artículos del EAC en base a la interpretación conforme, el TC llega a hacer una peculiar interpretación de la lengua castellana, lo cual se comprueba en el caso del artículo 80.3 EAC en la no apreciación de la forma verbal imperativa con que el mismo se expresa» (PORRAS GÓMEZ, A. M.: «La Gobernanza Multinivel del Gasto Público Europeo». Madrid, *Centro de Estudios Políticos y Constitucionales*, 2015, pág. 256).



5. LAS RELACIONES ENTRE LOS ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO Y LOS DE CONTROL INTERNO

En cuanto a las relaciones entre el control externo y el control interno, la Declaración de Lima indica que incumbe a la EFS, como órgano de control externo, controlar la eficacia de los órganos de control interno, haciendo además referencia a la conveniencia de delimitar las respectivas funciones, a la delegación de estas y a cooperación entre ambos tipos de órganos de control. En España, donde históricamente llegó a producirse la unificación orgánica de ambas modalidades de control, interno y externo (Tribunal Supremo de la Hacienda Pública, establecido en 1924 y suprimido en 1930), el artículo 27.2 de la LFTCu establece que el TCu podrá recabar y utilizar, para el ejercicio de su función fiscalizadora, los resultados de cualquier función interventora o de control interno. Por su parte, las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas establecen que la fase de planificación debe incluir el estudio y evaluación del sistema de control interno, especificando también que en la fase de ejecución podrán utilizarse los resultados de otros trabajos de auditoría interna, siempre que se hayan realizado de conformidad con lo previsto en las normas de auditoría generalmente aceptadas.

En el ámbito internacional, dentro de las Directrices de INTOSAI para la Buena Gobernanza, la norma INTOSAI GOV 9150 se ocupa de la coordinación y cooperación entre las entidades fiscalizadoras superiores y los auditores internos, haciendo referencia, entre otros aspectos, a las formas de llevar a cabo la coordinación y la cooperación, así como a sus niveles y contenido.



CUENTA GENERAL DEL ESTADO

1. INTRODUCCIÓN

La Cuenta General del Estado es el documento a través del cual el Gobierno rinde cuentas de su gestión económico-presupuestaria ante las Cortes Generales suministrando para ello información sobre la situación financiera y patrimonial, el resultado económico-patrimonial y la ejecución y liquidación de los presupuestos, así como sobre el grado de realización de los objetivos en el conjunto del sector público estatal.

Para comprender adecuadamente el significado y el alcance jurídico-constitucional de la Cuenta General del Estado conviene recordar que las fases esenciales del ciclo presupuestario en los regímenes parlamentarios se encuentran habitualmente reguladas con rango constitucional (24), y pueden resumirse como sigue: el ejecutivo elabora un proyecto de presupuestos; el legislativo debate el proyecto, lo enmienda y lo aprueba mediante la correspondiente Ley anual de presupuestos; el ejecutivo ejecuta el presupuesto y, una vez finalizado el ejercicio presupuestario, rinde cuentas ante el legislativo de dicha ejecución; este debe, finalmente, aprobar o rechazar las cuentas presentadas tras comprobar si el ejecutivo ha respetado o no en su gestión las previsiones de ingresos y gastos y los límites por él fijados en la Ley presupuestaria. Y es la Cuenta General del Estado el instrumento a través del cual se produce esta rendición de cuentas. No es, por tanto, un mero documento contable más, y con su aprobación se cierra el ciclo presupuestario. Si la Ley de Presupuestos de cada año tiene una trascendencia jurídico-política indudable, la rendición de la Cuenta General correspondiente a ese presupuesto tiene, en lógica consonancia, la trascendencia derivada de ser el documento que permite

(24) En España así está recogido en los artículos 134 y 136 de la Constitución.



constatar a las Cortes Generales si la actividad económica del Gobierno, durante el año, ha respondido efectivamente, o no, a las previsiones de ingresos y gastos autorizadas por ellas en la Ley de Presupuestos.

2. CONTENIDO DE LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO

Para servir a ese objetivo la Cuenta General del Estado se forma mediante la consolidación de las cuentas anuales de las entidades que integran el sector público estatal. Asimismo, se integran en la Cuenta General del Estado las cuentas anuales de las entidades controladas directa o indirectamente por la Administración General del Estado que no forman parte del sector público estatal, las de las entidades multigrupo y las de las entidades asociadas.

Hasta el ejercicio 2014, la Cuenta General del Estado estaba constituida por tres documentos diferenciados: la Cuenta General del Sector Público Administrativo, la Cuenta General del Sector Público Empresarial y la Cuenta General del Sector Público Fundacional, que inicialmente se presentaban agregadas, si bien ya desde el ejercicio 2007, la Cuenta General del Sector Público Administrativo se elaboraba de forma consolidada.

Sin embargo, a partir del referido ejercicio de 2014, como consecuencia de distintas modificaciones de la normativa contable y de la Ley General Presupuestaria, la Cuenta General del Estado ha pasado a elaborarse y presentarse como una Cuenta Única Consolidada, ofreciendo con ello una información más adecuada al cumplimiento de los objetivos de este tipo de documento, tal y como había reclamado, ya en 2005, el TCu mediante una *Moción sobre los procedimientos de formación, alcance y contenido de la Cuenta General del Estado y las posibilidades de su consolidación, considerando su viabilidad práctica*.

Conforman la Cuenta General los siguientes estados:

- el Balance consolidado,
- la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada,
- el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado,
- el estado de flujos de efectivo consolidado,
- el estado de liquidación del presupuesto consolidado,
- la memoria consolidada.

A la Cuenta General del Estado debe acompañarse la cuenta de gestión de tributos cedidos a las comunidades autónomas.



3. TRAMITACIÓN DE LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO

En la tramitación de la Cuenta General del Estado cabe distinguir tres fases fundamentales claramente diferenciadas:

a) **Formación y remisión de la Cuenta General del Estado al Tribunal de Cuentas**

De conformidad con la legislación presupuestaria así como con la legislación reguladora del TCu, la Cuenta General del Estado de cada año ha de formarse por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), para lo cual las entidades del sector público estatal deben poner a su disposición sus cuentas anuales formuladas así como sus cuentas aprobadas, y, en su caso, el correspondiente informe de auditoría, en los plazos previstos en la Ley General Presupuestaria, pudiendo recabar la IGAE de las distintas entidades la información que considere necesaria para efectuar los procesos de consolidación contable.

Una vez formada por la IGAE dicha Cuenta General, esta se elevará al Gobierno para su remisión al TCu antes del día 31 de octubre del año siguiente al que se refiera.

b) **Examen y comprobación de la Cuenta General del Estado por el Tribunal de Cuentas**

De acuerdo con el artículo 136 de la Constitución española corresponde al TCu llevar a cabo el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado por delegación de las Cortes Generales.

Es esta la única actuación respecto de la cual se establece que el TCu ha de actuar por delegación de las Cortes Generales (no así en la fiscalización de la gestión económica del Estado y del sector público, en la que el Tribunal actúa con competencia propia). A este respecto, como ha puesto de manifiesto Manuel Aznar López, un sector doctrinal entiende que no se está propiamente ante una delegación de funciones en sentido técnico, sino, por su contenido, ante una transferencia global de la competencia. Según otras opiniones, en cambio, las Cortes Generales seguirían conservando la titularidad de la competencia delegada. En cualquier caso, se trataría de una delegación de carácter irrevocable, de naturaleza permanente (puesto que está constitucionalizada) y de alcance global, ya que comprende todas las facultades y atribuciones necesarias para llevar a cabo el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado (25).

(25) Ver AZNAR LÓPEZ, Manuel: «El Tribunal de Cuentas», en PALOMAR OLMEDA, Alberto, y GARCÉS SANAGUSTÍN, Mario (dirs.): *La gestión de los fondos públicos: control y responsabilidades. Los derechos de los ciudadanos, las garantías y las vías de actuación para su efectividad*. Cizur Menor, Aranzadi, 2013.



El recurso del constituyente a esta singular técnica de delegación está en cualquier caso directamente vinculado con el hecho de que la función fiscalizadora llevada a cabo por el TCu se configura como una función técnica de auxilio a las Cortes Generales en el ejercicio de sus funciones de control político y económicas del Gobierno (aprobación del Presupuesto y control de su ejecución) (26). El control parlamentario se instaura por tanto sobre la información técnica y jurídica elaborada previamente por el órgano fiscalizador. El control de naturaleza política, que corresponde al Parlamento, en materia de presupuesto y gasto público tiene así su fundamento y su soporte en el previo control de naturaleza técnica efectuado por el TCu.

Es en este contexto en el que tienen su explicación tanto el artículo 10 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas como el artículo 132 de la Ley General Presupuestaria cuando señalan:

«El Tribunal de Cuentas procederá al examen y comprobación de la Cuenta General del Estado dentro del plazo de seis meses, a partir de la fecha en que se haya rendido. El Pleno, oído el Fiscal, dictará la declaración definitiva que le merezca para elevarla a las Cámaras con la oportuna propuesta, dando traslado al Gobierno».

El objetivo esencial del examen de la Cuenta General por el TCu, así entendida, consiste en comprobar si la misma ha sido elaborada de conformidad con lo previsto en las normas presupuestarias y contables aplicables, en particular las normas de consolidación del sector público, y si representa fielmente, en todos sus aspectos significativos, la situación económica, financiera y patrimonial, los cambios del patrimonio neto, los flujos de efectivo y los resultados del ejercicio del grupo de entidades que han de integrarse en ella, así como la ejecución y liquidación del presupuesto, evaluando si la información de la memoria consolidada contribuye a la consecución de estos objetivos.

El resultado de los trabajos correspondientes da lugar a un Anteproyecto de resultados del examen y comprobación de la Cuenta General del Estado que es remitido al Gobierno para la formulación de alegaciones. Tras el análisis y oportuno tratamiento de estas últimas, el TCu elabora el documento denominado «Declaración sobre la Cuenta General del Estado» del ejercicio correspondiente, que se eleva a las Cámaras con las recomendaciones que considera pertinentes y las propuestas oportunas.

(26) Como ya señaló el Tribunal Supremo en Sentencia de 18 de octubre de 1986, «es afirmación irrefutable que la actividad del Tribunal de Cuentas es una actividad técnica previa a la función política de las Cortes».

c) Aprobación de la Cuenta General del Estado por las Cortes Generales

Por último, de conformidad con las Normas de las Mesas del Congreso y del Senado sobre la tramitación de la Cuenta General del Estado, de 1 de marzo de 1984, la Declaración sobre la Cuenta General del Estado elevada a las Cortes Generales por el TCU es objeto de Dictamen por parte de la Comisión Mixta Congreso-Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas y posterior Acuerdo del Pleno del Congreso y del Pleno del Senado en cuya virtud, además de adoptar las resoluciones que estimen pertinentes, las Cortes Generales aprueban o rechazan la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio presupuestario fiscalizado, con lo que finaliza el ciclo presupuestario.



CUENTA

1. INTRODUCCIÓN

Esta voz goza de gran importancia, lo que se constata porque figura en el nombre del propio Tribunal y porque a este se le encomienda desde el principio de su regulación la fiscalización de las cuentas.

Debemos señalar sin embargo que el término tiene un doble sentido, el individual «cuenta» y el plural «cuentas».

La cuenta es la representación de una operación financiera. Mientras que las cuentas serían el conjunto organizado de las representaciones de las diversas operaciones financieras realizadas durante un periodo, ordinariamente un año, que permiten conocer la situación financiera de un ente.

En principio la distinción acabada de hacer es clara y cuando la legislación del TCu habla de «cuenta» hace referencia a una operación financiera concreta y cuando dice «cuentas» se refiere al reflejo de la actividad anual de una entidad. Existen excepciones y así cuando se habla de la Cuenta General en realidad se trata de las cuentas anuales, no de la cuenta que refleje una operación concreta.

La Ley establece que debe llevarse una contabilidad que refleje la actividad financiera de los entes integrantes del sector público. Que todo acto que genere un ingreso o un pago, que cree un derecho o una obligación ha de ser registrado en dicha contabilidad y que las cuentas han de ser rendidas al TCu y examinadas por este.

La finalidad de la llevanza de contabilidad es mostrar 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 (27).

(27) Esta definición se extrae del artículo 119.2 de la Ley General Presupuestaria que se refiere a la contabilidad pública, pero es plenamente aplicable a la contabilidad privada, salvo en lo relativo a la ejecución del presupuesto, ya que los entes públicos que llevan contabilidad privada no están sujetos a presupuesto limitativo.



Lo que se incardina directamente con la función que tiene el TCu de fiscalizar las cuentas y la gestión económica del sector público.

2. CUENTA Y FUNCIÓN FISCALIZADORA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

Las cuentas son un instrumento clave que permite al Tribunal cumplir su función fiscalizadora.

Dicha función no se limita a revisar las cuentas, dado que, según el artículo 11 de la LOTCU, también ha de fiscalizar los contratos celebrados por las Entidades del sector público, la situación y las variaciones del patrimonio de dichas Entidades y los créditos extraordinarios y suplementarios, así como las incorporaciones, ampliaciones, transferencias y demás modificaciones de los créditos presupuestarios iniciales.

Sin embargo, lo primero que ha de hacer el TCu, la primera y principal actividad fiscalizadora es, según el artículo 10 de la LOTCU, el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado dentro del plazo de seis meses.

Pero junto a las cuentas, en plural, o cuenta general según se ha dicho, como instrumento que permite el control de la actividad económico-financiera pública, aparece la cuenta individual, la cuenta que debe presentar, rendir, quien tiene a su cargo caudales o efectos públicos.

3. EL CUENTADANTE

El artículo 138 de la Ley General Presupuestaria dice quiénes son cuentadantes, quiénes han de rendir las cuentas (las autoridades y los funcionarios que tengan a su cargo la gestión de los ingresos y la realización de gastos, 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, los Presidentes o Directores de los Organismos autónomos y de las entidades públicas empresariales y demás Entidades del sector público estatal, los Presidentes del Consejo de Administración de las sociedades mercantiles estatales, 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, los Presidentes del Patronato de las fundaciones de competencia o titularidad pública estatal) pero aquí se está refiriendo la Ley a quienes deben rendir las cuentas generales de la entidad a su cargo.

Con carácter general, la Ley aquí se está refiriendo a quienes están obligados a rendir las cuentas generales de las diversas entidades, sin em-



bargo, existe otra cuenta, la que debe rendir aquel que tenga a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos (28).

Este tipo de rendición no tiene por objeto conocer la actividad económico-financiera para poder fiscalizarla, sino exigir posibles responsabilidades al gestor de los fondos públicos. Téngase en cuenta que una de las funciones del TCu, la de enjuiciamiento, tiene por objeto la exigencia de la responsabilidad contable en que pueda incurrir el que maneje o tenga a su cargo caudales públicos y uno de los supuestos de responsabilidad contable, el más común en la práctica, es el «alcance», que es definido por el artículo 72 de la LFTCu como el «saldo deudor injustificado en una cuenta que deban rendir las personas que tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, ostenten o no la condición de cuentadantes ante el Tribunal de Cuentas».

Es decir, frente a las cuentas con carácter general, existe la cuenta particular que sirve para enjuiciar a quien maneja caudales públicos.

En ese sentido es donde cobra lógica lo establecido en el artículo 42.3 a) de la LOTCu que, ante la falta de rendición de la cuenta prevé, entre otras medias, «(l)a formación de oficio de la cuenta retrasada a costa del moroso, siempre que existieran los elementos suficientes para realizarlo sin su cooperación». Evidentemente esa cuenta formada de oficio por el propio Tribunal no sirve para comprobar la adecuada llevanza de la contabilidad, dado que la ha realizado el órgano fiscalizador, sino para determinar la existencia de un posible saldo deudor injustificado.

(28) A este respecto véase SUÁREZ ROBLEDANO, José Manuel: «La rendición de cuentas como principio general del Derecho» *Revista Española de Control Externo*, vol. XVII, n.º 50 (mayo 2015), pags. 11-55.



ECONOMÍA

1. DEFINICIÓN Y MARCO JURÍDICO

Debe *prima facie* aclararse que la presente voz se refiere al término «economía» en su acepción de «criterio de gestión». La economía es en este contexto un principio de razonabilidad en el gasto en virtud del cual las Administraciones Públicas y, en general, los gestores de fondos públicos, deben minimizar el coste de los recursos empleados para llevar a cabo sus actividades en el desempeño de los fines institucionales que tienen asignados.

Si bien el principio de economía tiene un substrato originario extrajurídico, hoy día resulta ya indiscutible su carácter plenamente normativo al estar constitucional y legalmente configurado como criterio de actuación y constituir un mandato obligatorio para la Administración y sus agentes.

El ordenamiento jurídico español acoge en efecto la mención al principio de economía en normas de distinto rango y alcance como criterio referencial que ha de inspirar la gestión pública, pero no ofrece una definición explícita del contenido exacto que deba atribuirse a este principio.

Así, el artículo 31.2 de la Constitución española establece: «2. *El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía*». Por su parte, la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, en su artículo 7.2, precisa: «*La gestión de los recursos públicos estará orientada por la eficacia, la eficiencia, la economía y la calidad, a cuyo fin se aplicarán políticas de racionalización del gasto y de mejora de la gestión del sector público*». A su vez la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del TCu señala: «*La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia, economía,*



transparencia, así como a la sostenibilidad ambiental y la igualdad de género».

Es la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, la que, al definir los principios de actuación de las Administraciones Públicas, precisa algo más el alcance conceptual de este principio al vincularlo con la suficiencia y adecuación estricta de los medios a los fines institucionales (art. 3.1, letra i). Esta vinculación aproxima el sentido que ha de darse a este principio con el que, esta vez sí, de forma explícita, realiza el Reglamento Financiero de la Unión Europea (29) al definirlo expresamente del siguiente modo: *«El principio de economía prescribe que los medios utilizados por las instituciones para llevar a cabo sus actividades se pondrán a disposición en el momento oportuno, en la cantidad y calidad apropiada y al mejor precio».*

Resulta coherente con todo lo anterior que quienes han de llevar a cabo materialmente la concreta ejecución de las políticas públicas (y por tanto la gestión del gasto público), esto es, tanto los altos cargos como los empleados públicos, estén también vinculados en su actuación, a título individual, por el principio de economía (así como por los de eficacia y eficiencia) y así lo recogen de forma expresa como principios éticos y de buen gobierno el artículo 26 de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, y el artículo 53 del texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre.

Desde el punto de vista del control externo, y situándonos ya en el plano definitorio, no estrictamente jurídico formal, las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), relativas a los *«Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño»* (ISSAI-300) indican lo siguiente: *«El principio de economía significa minimizar los costos de los recursos. Los recursos utilizados deben estar disponibles a su debido tiempo, en cantidades y calidad apropiadas y al mejor precio».*

Por su parte, las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, aprobadas por su Pleno el 23 de diciembre de 2013, recogen en su Glosario terminológico la siguiente definición: *«Economía: principio de la gestión económico-financiera consistente en alcanzar los objetivos fijados en una organización, programa, proyecto, actividad o función minimizando el coste de los recursos utilizados».*

(29) Reglamento (UE, EURATOM) 966/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de octubre de 2012, sobre las normas financieras aplicables al presupuesto general de la Unión y por el que se deroga el Reglamento (CE, EURATOM) 1605/2002 del Consejo.

2. EL CONTROL DEL PRINCIPIO DE ECONOMÍA

El cumplimiento del principio de economía ha de llevarse a cabo tanto por los órganos de control interno (en el ámbito del sector público estatal por la Intervención General de la Administración del Estado) como por los órganos de control externo (los órganos autonómicos correspondientes cuando así esté previsto, y el TCu sobre la totalidad del sector público).

El instrumento específico para llevar a cabo este control es la auditoría o fiscalización operativa o de gestión (también llamada de desempeño), cuyo objetivo principal ha de ser, según recuerda la ISSAI-300 antes referida, «*promover constructivamente la gobernanza económica, eficaz y eficiente*». En este sentido, el *Manual de Fiscalización Operativa o de Gestión*, aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 30 de abril de 2015, insiste en que el objetivo fundamental de toda fiscalización operativa consiste en detectar áreas de mejora en la gestión y por ello, añade que el análisis de economía «*es una técnica que permitirá aportar ratios e información, que podría ser distinta de la que dispone la entidad fiscalizada, para conseguir dicha mejora en la gestión*».

Por su parte, el *Manual de auditoría de gestión del Tribunal de Cuentas Europeo* advierte que se plantean cuestiones de economía cuando en una entidad o actividad es posible reducir significativamente los costes de los recursos para un determinado nivel de realizaciones o resultados. Entre los riesgos generales que pueden observarse en este ámbito destacan los siguientes:

- derroche, es decir, utilización de recursos innecesarios para la consecución de las realizaciones o resultados deseados;
- pagos excesivos, o sea, obtención de recursos que se utilizan pero que podrían haberse obtenido a un coste menor;
- gastos superfluos, es decir, adquisición de recursos de calidad superior a la necesaria para lograr las realizaciones o resultados deseados.

Una fiscalización de economía ha de determinar, en consecuencia, si se han elegido los recursos más apropiados y al menor coste para cumplir con los fines institucionales de la entidad sujeta a control, debiendo examinar, entre otras cosas si:

- la entidad controlada adquiere, al menor coste posible, recursos de tipo, calidad y cantidad adecuados;
- la entidad controlada gestiona el conjunto de sus recursos de manera que permita reducir al mínimo el coste global;



– las actuaciones concretas llevadas a cabo para cumplir con sus fines institucionales podrían haber sido concebidas o ejecutadas de manera menos costosa.

Según el *Manual de Fiscalización Operativa o de Gestión* del Tribunal de Cuentas, en el análisis de economía deben realizarse, al menos, las siguientes actuaciones:

- a) Cuantificación del coste económico del área de la actividad fiscalizada: objetivos, procedimientos, productos, recursos productivos, etc.
- b) Contraste de los costes obtenidos con otra información o ratios para determinar si aquellos han sido los mínimos posibles, para un producto o resultado de características similares.
- c) Valoración de la racionalidad en la adquisición y aplicación de los recursos.

Para ello habrá que contrastar la información obtenida de la propia entidad fiscalizada con otra información ajena, obtenida de fuentes autorizadas, o por el propio órgano fiscalizador tras el oportuno análisis de costes, o de series temporales de gastos, o a través de análisis horizontales comparativos entre entidades, etc.

El recurso al análisis de los datos de la contabilidad de la entidad fiscalizada debe también tenerse presente pues no debe olvidarse que, entre los fines que la legislación presupuestaria atribuye a la contabilidad del sector público figuran los de «*suministrar información para la determinación de los costes de los servicios públicos*» y «*proporcionar información para el ejercicio de los controles de legalidad, financiero, de economía, eficiencia y eficacia*» (artículo 120 de la Ley General Presupuestaria), y en concreto, «*posibilitar el control de economía, entendida ésta como la adquisición de los medios utilizados para la producción de bienes y servicios en la cantidad y la calidad adecuadas y al menor coste*» (Principios Contables Públicos).

3. ESPECIAL REFERENCIA AL PRINCIPIO DE ECONOMÍA EN LA CONTRATACIÓN PÚBLICA

Si bien la economía ha de perseguirse en la gestión de recursos públicos en todas las facetas de la actividad administrativa (celeridad en los procedimientos, no duplicidad, adecuada gestión de recursos humanos, etc.), una de las áreas de gestión en la que este principio tiene un impacto de primer orden es en la contratación pública que, por otra parte, constituye una de las actividades con mayor repercusión cuantitativa en el PIB de los países desarrollados (ver la voz «contrato público» del presente Glosario).



En efecto, todos los procedimientos de adjudicación de los contratos públicos, de una forma o de otra, están orientados a hacer efectivo el principio de economía. Parece indudable, por obvia, esta relación en la aplicación del procedimiento abierto con un único criterio de adjudicación (el precio) pues la oferta elegida ha de ser necesariamente la más barata de entre todas las presentadas. Pero la verificación del principio de economía no solo se da por ser la oferta escogida la más barata, sino que pasa indetectiblemente por que la prestación objeto del contrato (ya sea una obra, un suministro o un servicio) esté perfectamente definida en los pliegos técnicos que la describan y tenga una calidad adecuada (principio de suficiencia) para la consecución del fin público que se persigue, lo que exige el esfuerzo (y la obligación) por parte de la Administración licitadora de llevar a cabo esa determinación con precisión. A su vez, el empleo del procedimiento abierto con varios criterios de adjudicación (no solo el precio) traslada en cierto modo ese esfuerzo de determinación a los posibles licitadores por cuanto la adjudicación, en este caso, recaerá sobre la *oferta económicamente más ventajosa*, que no es sino la oferta que sea capaz de adaptarse mejor a la finalidad perseguida por el objeto de la contratación, a un mejor precio. Incluso el recurso al procedimiento negociado está abocado al cumplimiento del principio de economía pues la negociación entre la Administración y las empresas ha de estar orientada a la obtención del mejor precio para un determinado nivel de prestaciones. En definitiva, el principio de economía en la contratación pública ha de poner en relación directa el precio con la calidad de las prestaciones y el fin público al que sirven. No en vano, la Directiva 2014/24/UE del Parlamento Europeo y del consejo, de 26 de febrero de 2014, sobre contratación pública y por la que se deroga la Directiva 2004/18/CE, gira en torno a esta idea y, así, establece en su artículo 67 que la oferta económicamente más ventajosa desde el punto de vista del poder adjudicador se determinará sobre la base del precio o coste, utilizando un planteamiento que atienda a la relación coste-eficacia, como el cálculo del coste del ciclo de vida, y podrá incluir la mejor relación calidad-precio, que se evaluará en función de criterios que incluyan aspectos cualitativos, medioambientales y/o sociales vinculados al objeto del contrato público de que se trate.

EFICACIA

1. INTRODUCCIÓN

La eficacia es un concepto relacionado con el logro de resultados, se puede definir, por tanto, como la consecución de los objetivos establecidos por una organización. La ISSAI (30)-ES-300 la conceptúa, a su vez, como el *«principio de la gestión económico-financiera consistente en conseguir los objetivos establecidos por una organización, programa, proyecto, actividad o función»*.

En principio, la eficacia es un concepto absoluto: si se logra el objetivo programado hay eficacia; si no se alcanza, aunque sea por poco, no la hay. Sin embargo, parece más razonable un enfoque más relativista de este concepto, y así, la doctrina más reciente define la eficacia como *«el grado en que los outputs de una organización se acercan a los objetivos establecidos»*, lo que permitiría distinguir grados de eficacia, entendiendo que una organización será tanto más eficaz cuanto más se aproxime a ese factor de referencia que como tal ha sido considerado.

La Constitución Española contempla la eficacia como un principio organizativo de la Administración en su artículo 103.1 cuando señala que *«La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho»*.

A este respecto, el artículo 3 de la 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público, refiere esta declaración, en lo que respecta al principio de eficacia, *«al cumplimiento de los objetivos fijados»*.

Desde una perspectiva financiera, el principio de eficacia es, junto con los de eficiencia y economía, uno de los llamados principios de buena gestión financiera. Así aparece recogido en el artículo 69 de la Ley 47/2003,

(30) International Standards of Supreme Audit Institutions.

General Presupuestaria, referido a los principios de funcionamiento de la gestión económico-financiera: *«Los sujetos que integran el sector público estatal adecuarán su gestión económico-financiera al cumplimiento de la eficacia en la consecución de los objetivos fijados y de la eficiencia en la asignación y utilización de recursos públicos, en un marco de objetividad y transparencia en su actividad administrativa».*

Pero es el artículo 31.2 de la Ley General Presupuestaria el que pone de manifiesto la importancia que el legislador otorga a este principio cuando señala que *«Las asignaciones presupuestarias a los centros gestores de gasto se efectuarán tomando en cuenta, entre otras circunstancias, el nivel de cumplimiento de los objetivos en ejercicios anteriores»*, precepto que constituye una de las grandes novedades introducidas por la citada ley en la planificación presupuestaria.

Por su parte, la Ley Orgánica 2/2012, de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, en su artículo 7.2 vuelve a reconocer la significación de este principio cuando establece que *«la gestión de los recursos públicos estará orientada por la eficacia, la eficiencia, la economía y la calidad, a cuyo fin se aplicarán políticas de racionalización del gasto y de mejora de la gestión del sector público».*

2. EL CONTROL DE LA EFICACIA

El cumplimiento del principio de eficacia es verificado en el ámbito del sector público estatal por el TCu mediante el ejercicio de su función fiscalizadora, y por la Intervención General de la Administración del Estado a través del control financiero y la auditoría pública. En particular, este control se realiza a través de las llamadas fiscalizaciones o auditorías operativas o de gestión, cuyo objetivo es proporcionar una valoración, total o parcial, de las operaciones y de los sistemas y procedimientos de gestión de la entidad, programa o actividad en cuanto a su racionalidad económico-financiera y su sometimiento a los principios de buena gestión.

La auditoría de gestión (también llamada de desempeño) puede tener como objetivo el examinar uno o más de estos tres principios. Cuando se verifica solo el principio de eficacia, se pueden distinguir dos tipos de auditoría de eficacia:

a) La que tiene por finalidad el análisis de la consecución de los objetivos particulares de un organismo, programa presupuestario, un proyecto, etc. (v.gr.: tramitar un determinado número de expedientes, realizar un determinado número de cursos).

b) La que se orienta al análisis de la consecución de los objetivos generales de una política determinada (v.gr.: la desforestación, el empleo).



En cualquier caso, al analizar la eficacia no solo debe atenderse a si se han logrado los objetivos, sino también si este logro se debe realmente a las acciones efectuadas para ello, especialmente si el análisis se realiza respecto del cumplimiento de políticas generales.

En particular, en el sector público la auditoría de eficacia se enfoca tradicionalmente hacia el cumplimiento de los objetivos de los programas presupuestarios, analizando la formulación de sus objetivos (su adecuación, definición, compatibilidad), los recursos disponibles, la definición de indicadores, los sistemas de seguimiento de objetivos, los resultados obtenidos, su calidad, etc.

Adicionalmente a lo anterior, el artículo 85 de la citada Ley 40/2015 ha introducido un nuevo control, denominado «*control de eficacia y supervisión continua*» que afecta a las entidades integrantes del sector público institucional estatal. Este control es ejercido por el Departamento al que estén adscritas dichas entidades, a través de las respectivas inspecciones de servicios, y tiene también por objeto evaluar el cumplimiento de los objetivos propios de la actividad específica de la entidad y la adecuada utilización de los recursos.

Igualmente, debe señalarse que, en los ámbitos autonómico y local, el control de eficacia es realizado por los órganos de control externo (en las Comunidades disponen de estos órganos de control), las intervenciones generales de las diferentes Comunidades Autónomas y las intervenciones de las entidades locales.

3. LA EFICACIA COMO INDICADOR DE GESTIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

Si bien en las entidades públicas lucrativas, como en cualquier entidad de esta naturaleza, el beneficio proporciona una medida global de su eficacia y eficiencia, en las organizaciones públicas no lucrativas la eficacia suele ser difícil de medir, puesto que no siempre existen objetivos definidos y metas claras (una de las críticas más frecuentes de los objetivos que se definen en nuestra programación presupuestaria es su heterogeneidad y la falta de ponderación entre ellos), en parte debido a las imprecisas demandas del público y las ofertas políticas.

En todo caso, la medición de la eficacia requiere de:

a) La existencia de unos objetivos previstos (fijados como alcanzables), lo que, a su vez, requiere partir de una planificación expresada en unos programas con objetivos claros, concretos y cuantificados, condición esta de difícil cumplimiento en las administraciones públicas como se ha indicado, de ahí la crítica a la excesiva generalidad de los programas presupuestarios.



b) La cuantificación de los resultados realmente alcanzados con las actuaciones públicas, y esa medición debe realizarse en una doble vertiente:

- cantidades de entregas de bienes y de prestaciones de servicios ejecutadas por la Administración en beneficio de la ciudadanía (indicadores de outputs); y
- repercusiones de todo tipo observadas sobre la población afectada por las intervenciones públicas y variaciones del grado de cobertura de las necesidades sociales a consecuencia de las políticas públicas emprendidas (indicadores de impacto).

Esta cuantificación, a su vez, no está exenta de problemas, derivados, básicamente, de la dificultad de trasponer en términos de actividad productiva lo que, en muchas ocasiones, no es sino una variable macroeconómica (v.gr.: mejora de la calidad de los servicios). A ello debe añadirse el excesivo plazo que, para la agilidad en la toma de decisiones, supone la programación presupuestaria anual, pues la toma de decisiones ante la existencia de desviaciones en la consecución de los objetivos no debe demorarse hasta el cierre del ejercicio presupuestario.

Sin perjuicio de lo anterior, no debe olvidarse que la evaluación de la eficacia de los servicios públicos debe abordar también aspectos vinculados a su calidad (indicadores de calidad), tratando de medir, entre otros aspectos: su receptividad, su accesibilidad, su utilidad, etc.



EFICIENCIA

1. INTRODUCCIÓN

Uno de los objetivos básicos de cualquier proceso de producción es la eficiencia, entendiéndose que un proceso productivo es eficiente cuando:

- Maximiza el nivel de productos resultantes para un nivel de recursos productivos dados.
- Minimiza los factores productivos aplicados para alcanzar un determinado nivel de productos.

Por tanto, para valorar la eficiencia de cualquier sistema productivo es necesario comparar el nivel de entradas (*inputs*: factores productivos empleados) con el nivel de salidas (*outputs*: bienes y servicios producidos). Dicha comparación se puede establecer bien mediante unidades físicas, en cuyo caso se realiza un análisis técnico; o bien a través de valores monetarios, lo que implica llevar a cabo un análisis económico.

Así, para implementar el análisis técnico de un sistema productivo, se utiliza como indicador la *eficiencia técnica*, mientras que su valoración económica se hace a través de la *eficiencia económica*. En definitiva, la eficiencia técnica pone en relación el uso físico de los recursos utilizados con los resultados obtenidos en términos de unidades producidas, mientras la eficiencia económica mide el coste de utilización de los *inputs* en relación con el valor de los *outputs*.

El concepto de eficiencia económica se diferencia del concepto de economía en que esta hace hincapié en la obtención de los *inputs* al menor coste posible, mientras que aquella hace referencia al proceso de producción, relacionando el coste de los *inputs* con el valor de los productos obtenidos.

La eficiencia es, en consecuencia, una medida de la utilización de recursos que busca utilizar los medios, métodos y procedimientos más ade-



cuados y debidamente empleados y organizados para asegurar un óptimo empleo de los recursos disponibles. Hace referencia, por tanto, a cómo se lleva a cabo el proceso productivo, es decir, está íntimamente relacionada con el concepto de productividad. Se trata, además, de un concepto relativo, esto es, hay diferentes grados de eficiencia.

Debe tenerse en cuenta, no obstante, desde la perspectiva del sector público administrativo, que las entidades integrantes del mismo están sujetas al proceso presupuestario, esto es, al mandato del órgano legislativo, lo que limita la capacidad de maniobra de los gestores públicos, pues deben alcanzar los objetivos marcados en los programas presupuestarios con un techo de gasto. Esta concepción trae como consecuencia una cierta subordinación implícita, en el sector público, de la eficiencia (y de la economía) al principio de eficacia.

2. LA EFICIENCIA EN NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO

Debe hacerse referencia, en primer lugar, a la Constitución Española que contempla el principio de eficiencia en su artículo 31.2 como un principio consustancial a la gestión de los recursos públicos: *«El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía»*.

En el mismo sentido, el artículo 3 de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público, señala que las Administraciones Públicas deberán respetar en su actuación y relaciones diferentes principios entre los que enumera la eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos.

Desde una perspectiva financiera, el principio de eficiencia es, junto con los de eficacia y economía, uno de los llamados principios de buena gestión financiera. Así aparece recogido en el artículo 69 de la Ley 47/2003, General Presupuestaria, referido a los principios de funcionamiento de la gestión económico-financiera: *«Los sujetos que integran el sector público estatal adecuarán su gestión económico-financiera al cumplimiento de la eficacia en la consecución de los objetivos fijados y de la eficiencia en la asignación y utilización de recursos públicos, en un marco de objetividad y transparencia en su actividad administrativa»*.

Por su parte, la Ley Orgánica 2/2012, de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, en su artículo 7.2 reconoce, asimismo, la importancia de este principio cuando establece que *«la gestión de los recursos públicos estará orientada por la eficacia, la eficiencia, la economía y la calidad, a cuyo fin se aplicarán políticas de racionalización del gasto y de mejora de la gestión del sector público»*.



3. EL CONTROL DE LA EFICIENCIA

El cumplimiento del principio de eficiencia es verificado en el ámbito del sector público estatal por el TCu mediante el ejercicio de su función fiscalizadora, y por la Intervención General de la Administración del Estado a través del control financiero y la auditoría pública. En particular, este control se realiza a través de las llamadas fiscalizaciones o auditorías operativas o de gestión, cuyo objetivo es proporcionar una valoración, total o parcial, de las operaciones y de los sistemas y procedimientos de gestión de la entidad, programa o actividad en cuanto a su racionalidad económico-financiera y su sometimiento a los principios de buena gestión, uno de los cuales es el principio de eficiencia. La auditoría de gestión (también llamada de desempeño) puede tener como objetivo el examinar uno o más de estos tres principios.

Por su parte, en los ámbitos autonómico y local, el control de eficiencia es realizado por los órganos de control externo (en las Comunidades que disponen de estos órganos de control), las intervenciones generales de las diferentes Comunidades Autónomas y las intervenciones de las entidades locales.

Desde la perspectiva específica del control externo del sector público, el artículo 9.1 de la Ley Orgánica 2/1982, del Tribunal de Cuentas señala que *«la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia, economía, transparencia, así como a la sostenibilidad ambiental y la igualdad de género»*.

En este contexto, la ISSAI-ES-300 (31) define la eficiencia como el *«principio de la gestión económico-financiera consistente en conseguir la mejor relación posible entre los resultados obtenidos por una organización, programa, proyecto, actividad o función y los recursos empleados para conseguir aquellos»*.

La fiscalización de eficiencia supone un análisis cuantitativo y cualitativo de los procedimientos y de los sistemas de gestión y control de una entidad, programa o actividad para verificar si la relación entre recursos y resultados es óptima, tanto en cantidad y calidad (su receptividad, su accesibilidad, su utilidad) como en oportunidad.

La Directriz número 41 «Auditoría Operativa» de las Directrices de Aplicación Europea de las de las Normas de Auditoría de INTOSAI (32),

(31) ISSAI: International Standards of Supreme Audit Institutions. Las Normas Internacionales para Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) constituyen los principios inspiradores de los procedimientos fiscalizadores del Tribunal de Cuentas y son fuente de interpretación de las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas.

(32) International Organization of Supreme Audit Institutions. El Tribunal de Cuentas representa a España en esta organización internacional.



señala que «*La eficiencia también necesitará (al igual que la economía) un punto de referencia para poderse valorar completamente, como por ejemplo la comparación con las ratios de recursos y resultados de organizaciones similares («establecimiento de patrones», normas de «mejores prácticas», etc.)*». Es decir, en la fiscalización de eficiencia se ha de trabajar con la comparación que se podrá realizar tanto entre distintos ejercicios para una misma entidad como en un ejercicio para distintas entidades.

Si la fiscalización se refiere a unidades producidas, esto es, se trata de analizar la eficiencia técnica (número de trámites, número de consultas, número de viajeros, etc.), se deben analizar los procesos a través de los que la organización transforma los recursos en realizaciones. Así, para su evaluación se podrán calcular indicadores relativos a los principales factores de producción y compararlos, bien con las series temporales de la entidad fiscalizada o con los de organizaciones similares, con datos estadísticos disponibles, o con previsiones establecidas por la entidad fiscalizada explícitamente y con anterioridad.

Si la fiscalización tiene por objeto analizar la eficiencia económica es preciso contar con instrumentos que faciliten los datos económicos y permitan ver las capacidades potenciales de la entidad de cara a conseguir un resultado con un determinado coste. En este caso se pueden utilizar indicadores de coste por unidad de producto o formalizar un análisis coste-beneficio para determinar el coste necesario para conseguir el efecto perseguido. Los resultados obtenidos también tendrán que ser objeto de comparación con otras referencias.

Finalmente, debe destacarse que el análisis de la eficiencia debe completarse con la valoración de otros aspectos concordantes como:

- La utilización de recursos por encima del estándar establecido.
- La existencia de duplicidad de tareas o la ejecución de trabajos inútiles.
- La ociosidad y/o el sobredimensionamiento de las plantillas.
- La realización de actuaciones en plazos superiores a los estándares.
- La generación de costes externos a la entidad.
- La existencia de recursos financieros sobrantes de los que no se obtiene una adecuada rentabilidad.
- La falta de medios materiales que reduce la capacidad de producción.

ENTIDAD FISCALIZADORA SUPERIOR

1. CONCEPTO

La expresión «entidad fiscalizadora superior» (en inglés, «*supreme audit institution*»; en francés, «*institution supérieure de contrôle des finances publiques*»; en alemán, «*obersten rechnungskontrollbehörden*») es de uso habitual en el ámbito internacional, habiendo alcanzado un amplio predicamento a partir de la creación, en el año 1953, de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). El término se reitera, en efecto, en las diversas organizaciones regionales que constituyen los distintos Grupos Regionales de INTOSAI: Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de África (AFROSAI), Organización Árabe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ARABOSAI), Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de Asia (ASOSAI), Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores del Pacífico (PASAI), Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores del Caribe (CAROSAI), y Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa (EUROSAI).

Según los Estatutos de INTOSAI, por entidad fiscalizadora superior (en adelante, EFS) se entiende «*aquella institución pública de un Estado o de una organización supranacional que ejerce, de acuerdo con las leyes u otros actos formales del Estado o de la organización supranacional, de forma independiente –con o sin competencias jurisdiccionales–, la máxima función de control financiero de dicho Estado o de dicha organización supranacional, sea cual fuere su denominación, modalidad de constitución u organización*» (33). Y, en un sentido similar, el Glosario de términos de las directrices de auditoría financiera de INTOSAI (ISSAI 1003) define la EFS como «*organismo pú-*

(33) Artículo 2.2.

blico de un Estado que, con independencia de su designación, constitución u organización, ejerce en virtud de la ley la más importante función de auditoría pública de dicho Estado». En España, tal descripción se acomoda a las notas definitorias del TCu, si se tiene en cuenta que el artículo 136 de la Constitución Española lo define como «supremo órgano fiscalizador» de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público, caracterización que se reitera, ya en el ámbito legal, en el artículo 1 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo.

Por el contrario, en los estatutos de EUROSAI no se señala expresamente lo que ha de entenderse por EFS, si bien puede fácilmente colegirse que se aplica la misma definición recogida en los estatutos de INTOSAI desde el momento en que la pertenencia a la referida organización internacional de ámbito europeo está vinculada a reunir la condición de ser miembro de INTOSAI: «Podrán ser miembros de EUROSAI las Entidades Fiscalizadoras Superiores de Control de los Estados de Europa, que sean miembros de INTOSAI, así como el Tribunal de Cuentas de las Comunidades Europeas» (34).

2. LAS CARACTERÍSTICAS DE LAS EFS

La Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización, adoptada en 1977, se refiere a una serie de características que deben reunir las EFS. De este modo, se señala, entre otros extremos, que estas entidades son órganos de control externo, no perteneciendo consecuentemente a la organización de la institución que debe ser controlada; se considera el control posterior como una función inalienable de estas entidades, sin perjuicio de que, en su caso, puedan también ejercer un control previo; se establece que les incumbe controlar la eficacia de los órganos de control interno; se hace hincapié en su independencia organizativa y funcional; se pone de relieve que la EFS debe estar regulada en el correspondiente texto constitucional, como también ha de serlo el grado de su independencia; se alude a la independencia de los miembros de estas entidades, que ha de ser asimismo garantizada en el texto constitucional; se hace referencia a la independencia de los funcionarios de control; se extiende la independencia al ámbito financiero, debiendo ser administrados por estas entidades, bajo su responsabilidad, los medios puestos a su disposición; y se indica que la independencia de estas entidades les garantiza un máximo de iniciativa y responsabilidad, aunque ejerzan el control por encargo del Parlamento.

Respecto de la actividad fiscalizadora, la Declaración de Lima se refiere, entre otros aspectos, a las facultades de las EFS en orden al acce-

(34) Artículo 3.1.

so a documentos y a la petición de informes a los órganos o entidades controladas; a la respuesta de estos a las verificaciones de la EFS; a la programación de la actividad controladora; a la elaboración de manuales de control; a la rendición y publicación de informes sobre el resultado de la actividad controladora; y al ámbito subjetivo y objetivo de las competencias de control.

Además de las actividades desarrolladas en el seno de INTOSAI y de sus organizaciones regionales, las relaciones entre las EFS se encauzan mediante instrumentos de cooperación, tales como convenios bilaterales, hermanamientos, asistencia técnica y revisiones entre pares, y a través del establecimiento de comités (35) y grupos de trabajo.

Así pues, la definición antes reproducida, completada por la Declaración de Lima, permite destacar una serie de rasgos comunes que caracterizan a las EFS: se trata de instituciones de naturaleza pública; la actividad de control que desarrollan es de carácter externo; ocupan el nivel más elevado dentro las instituciones de control externo dentro de un determinado Estado o de una organización supranacional; y son instituciones independientes.

3. MODELOS DE EFS

No obstante, pueden distinguirse diversos tipos de entidades. Así, dentro de la Unión Europea, existen entidades que tienen atribuidas funciones fiscalizadoras y jurisdiccionales, y son de carácter colegiado. Es el llamado «modelo latino», al que responden las instituciones del sur de Europa (Bélgica, España, Francia, Grecia, Italia, Portugal). En otros países, las entidades no tienen atribuida una función jurisdiccional y son de carácter colegiado (Alemania, Eslovaquia, Luxemburgo, Países Bajos, República Checa). Un tercer modelo está constituido por entidades de carácter unipersonal, cuyas decisiones son adoptadas por un Auditor General o cargo equivalente (Chipre, Dinamarca, Estonia, Finlandia, Hungría, Irlanda, Letonia, Lituania, Suecia, Malta).

(35) Artículo 3.1.

ESTADOS CONTABLES

1. INTRODUCCIÓN

La expresión «*estados contables*» no es utilizada ni en nuestra legislación mercantil ni en la normativa contable de ámbito privado. En cambio, su sinónima «*estados financieros*» sí es utilizada tanto por el Código de Comercio como por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, y por el Plan General de Contabilidad y las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) (36) en la que este se inspira. En la referida normativa se utiliza, asimismo, la expresión «*cuentas anuales*», sinónima de las anteriores (37).

Por lo que respecta al sector público, la situación es similar, apenas se utiliza la expresión «*estados contables*», siendo más usuales sus sinónimas «*estados financieros*» y «*cuentas anuales*», que son las utilizadas tanto en la Ley 47/2003, General Presupuestaria (LGP), como en el Plan General de Contabilidad Pública.

La NIC 1 define la expresión «*estados financieros*» (estados contables o cuentas anuales) como «*una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de una entidad*». Y añade que «*el objetivo de los estados financieros es suministrar in-*

(36) Las NIC, en inglés: International Accounting Standards (IAS), son emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB) o Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, organismo independiente del sector privado que, en 2001, sucedió al Comité de Normas Internacionales de Contabilidad.

(37) En la generalidad de las ocasiones las expresiones *estados contables*, *estados financieros* y *cuentas anuales* son sinónimas. No obstante, las entidades cuyos valores cotizan en mercados de acceso público resultan obligadas por las entidades reguladoras a presentar información financiera intermedia (de acuerdo con la NIC 34, un periodo contable intermedio es todo periodo contable menor que un periodo contable anual). Por tanto, la expresión *estados financieros intermedios* sería así, desde un punto de vista temporal, incompatible con la de *cuentas anuales*, si bien aquí se utilizarán ambas expresiones como sinónimas.



formación acerca de la situación financiera, el rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas», esto es, los estados financieros muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que les han sido confiados. Para cumplir este objetivo, los diferentes documentos que integran los estados financieros deben suministrar la siguiente información acerca de una entidad: activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos, aportaciones de los propietarios y las distribuciones a los mismos en su condición de tales, y flujos de efectivo.

Ya en el marco de nuestro ordenamiento jurídico, para la empresa privada, el artículo 34.2 del Código de Comercio establece que las cuentas anuales constituyen el conjunto de registros que muestran la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de una entidad, de conformidad con las disposiciones legales que le resultan de aplicación. Estas disposiciones legales son básicamente, para la empresa privada, el propio Código de Comercio y el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

De igual forma, para el sector público, el Plan General de Contabilidad Pública (aprobado por la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril) señala que el objetivo de las cuentas anuales es mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial y de la ejecución del presupuesto de la entidad contable. La adición de información sobre ejecución presupuestaria, en el caso del sector público estatal, viene obligada por su sujeción al régimen de presupuesto anual establecido en el artículo 27.1 LGP.

La referencia a la búsqueda de la imagen fiel, incluida tanto por la normativa pública como por la privada, se produce porque el marco de información financiera en el que se elaboran las cuentas anuales en nuestro país, en ambos sectores, es un marco de imagen fiel, no un marco de cumplimiento. Esto supone la verificación de dos condiciones:

- El reconocimiento de que, para lograr la presentación fiel de los estados financieros, puede ser necesario revelar información adicional a la específicamente requerida por el marco.
- El reconocimiento de que, en situaciones especiales, pueda ser necesario que no se cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación fiel de los estados financieros.

En particular, en lo que se refiere al sector público estatal, el cumplimiento de estos requisitos se recoge de forma explícita en el art. 122 LGP. En el caso del sector privado, su exigencia se establece en el art. 34 del Código de Comercio.



Las cuentas anuales de una empresa comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, si bien debe añadirse que el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo no son obligatorios para las empresas que puedan formular balance y memoria abreviados. En el caso de las entidades del sector público administrativo, sujetas, por tanto, al Plan General de Contabilidad Pública, a los anteriores documentos, se añade el estado de liquidación del presupuesto.

En todo caso, cualquiera que sea el sector al que pertenezcan las entidades, los documentos que constituyen las cuentas anuales forman una unidad. Esta característica es importante desde la perspectiva de su control financiero, ya que cuando se realizan auditorías o fiscalizaciones financieras, la opinión que se emite sobre las cuentas anuales afecta al conjunto de ellas, esto es, no pueden darse opiniones diferenciadas para cada uno de los documentos que las integran.

Las cuentas anuales deben formularse al cierre de cada ejercicio económico que, habitualmente, transcurre entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. Esto es, no necesariamente el ejercicio económico de una entidad tiene que coincidir con el año natural.

2. CONTENIDO DE LOS DOCUMENTOS QUE INTEGRAN LOS ESTADOS CONTABLES

A continuación se detalla el contenido de cada uno de los documentos que integran los estados contables tomando como referencia el Plan General de Contabilidad aplicable a la empresa española, pero señalando también las principales diferencias con el Plan General de Contabilidad Pública:

a) **Balance**

En el balance figuran de forma separada el activo, el pasivo y el patrimonio neto de la entidad.

El *activo* comprende, de forma separada, el activo fijo o no corriente y el activo circulante o corriente.

El *activo no corriente o activo fijo* está formado por todos los activos de la entidad que no se hacen efectivos en un periodo inferior a un año, es decir que tienen una vida útil superior al año. Los activos no corrientes son duraderos y poco líquidos, porque se necesita tiempo para convertirlos en dinero efectivo. Son un elemento importante en la estructura económica de la entidad, pero al ser inversiones a largo plazo, no sirven para



conseguir liquidez. Se trata de recursos que sirven para el negocio en el largo plazo.

Así, forman parte del *activo no corriente* los bienes incluidos en los siguientes subgrupos de cuentas: Inmovilizado intangible, Inmovilizado material, Inversiones inmobiliarias, Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas, Inversiones financieras a largo plazo y Activos por impuesto diferido (este último subgrupo en el sector privado).

El *activo circulante o corriente* incluye, por el contrario, los elementos del patrimonio que se espera vender, consumir o realizar en el transcurso del ciclo normal de explotación, así como, con carácter general, aquellas partidas cuyo vencimiento, enajenación o realización, se espera que se produzca en un plazo máximo de un año contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio.

Forman parte del *activo corriente* los bienes incluidos en los siguientes subgrupos de cuentas: Activos en estado de venta, Existencias, Deudores y otras cuentas a cobrar, Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas, Inversiones financieras a corto plazo, Ajustes por periodificación y Efectivo y otros activos líquidos equivalentes.

En el *pasivo* se diferencian, también de forma separada, el patrimonio neto, el pasivo no corriente y el pasivo circulante o corriente.

En el *patrimonio neto* se deben diferenciar, al menos, los fondos propios de las restantes partidas que los integran. Así, en el sector público forman parte del *patrimonio neto* los siguientes subgrupos de cuentas: Patrimonio aportado, Patrimonio generado (resultados del ejercicio y de ejercicios anteriores), Ajustes por cambios de valor y Otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados. Por su parte, en el sector privado constituyen el patrimonio neto los siguientes subgrupos: Fondos propios (capital, prima de emisión, reservas, acciones y participaciones en patrimonio propias, resultados de ejercicios anteriores, otras aportaciones de socios, resultado del ejercicio, dividendo a cuenta y otros instrumentos de patrimonio neto); Ajustes por cambio de valor (activos financieros disponibles para la venta, operaciones de obertura y otros) y Subvenciones, donaciones y legados recibidos.

El *pasivo no corriente* comprende, con carácter general, las obligaciones cuyo vencimiento o extinción no se espera que se produzca durante el ciclo normal de explotación, o exceda el plazo de un año contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio. Forman parte del *pasivo no corriente* los siguientes subgrupos de cuentas: Provisiones a largo plazo, Deudas a largo plazo y Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a largo plazo (además, en el sector privado, se



añaden los subgrupos Pasivos por impuesto diferido y Periodificaciones a largo plazo).

El *pasivo circulante o corriente* comprende, con carácter general, las obligaciones cuyo vencimiento o extinción se espera que se produzca durante el ciclo normal de explotación, o no exceda el plazo máximo de un año contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio. Del *pasivo corriente* forman parte: Provisiones a corto plazo, Deudas a corto plazo, Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo, Acreedores y otras cuentas a pagar y Ajustes por periodificación (además, en el sector privado, se añade el subgrupo Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta).

b) **Cuenta de pérdidas y ganancias**

Este documento recoge el resultado del ejercicio, separando debidamente los ingresos y los gastos imputables al mismo, y distinguiendo los resultados de explotación, de los que no lo sean. Deben figurar de forma separada, al menos, el importe de la cifra de negocios, los consumos de existencias, los gastos de personal, las dotaciones a la amortización, las correcciones valorativas, las variaciones de valor derivadas de la aplicación del criterio del valor razonable, los ingresos y gastos financieros, las pérdidas y ganancias originadas en la enajenación de activos fijos y el gasto por impuesto sobre beneficios, en su caso.

La cifra de negocios comprende los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas así como, en su caso, el Impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios, que deban ser objeto de repercusión.

c) **Estado de cambios en el patrimonio neto**

El estado que muestra los cambios en el patrimonio neto tiene dos partes: la primera refleja, exclusivamente, los ingresos y gastos generados por la actividad de la empresa durante el ejercicio, distinguiendo entre los reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias y los registrados directamente en el patrimonio neto; la segunda contiene todos los movimientos habidos en el patrimonio neto, incluidos los procedentes de transacciones realizadas con los socios o propietarios de la empresa cuando actúan como tales.



d) **Estado de flujos de efectivo**

Este documento muestra de forma ordenada los cobros y los pagos realizados por la empresa, con el fin de informar sobre el origen y destino de los movimientos de efectivo y otros activos líquidos equivalentes producidos en el ejercicio, indicando la variación neta sufrida por los mismos.

Se entiende por efectivo y otros activos líquidos equivalentes los que como tales figuren en el activo del balance: la tesorería depositada en la caja de la entidad, los depósitos bancarios a la vista y los activos financieros que sean convertibles en efectivo y que en el momento de su adquisición, su vencimiento no fuera superior a tres meses, siempre que no exista riesgo significativo de cambios de valor y formen parte de la política de gestión normal de la tesorería de la entidad.

Los movimientos de efectivo y otros activos líquidos equivalentes se muestran en el estado de flujos de efectivo agrupados por tipos de actividades. No se recogen en el estado de flujos de efectivo los pagos por adquisición, ni cobros por amortización o vencimiento de activos financieros a los que se les ha dado la consideración de activos líquidos equivalentes a efectivo. Tampoco se recogen los movimientos internos de tesorería.

e) **Memoria**

Este documento completa y amplía la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales.

Los modelos de memoria que proporcionan tanto el Plan General de Contabilidad (aplicable a la empresa pública y privada) como el Plan General de Contabilidad Pública (aplicable al sector público administrativo) solo recogen la información mínima a cumplimentar. Consecuentemente, debe incluirse cualquier otra información que sea necesaria para permitir el conocimiento de la situación y actividad de la entidad en el ejercicio, facilitando la comprensión de las cuentas anuales objeto de presentación, con el fin de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial y, en su caso, de la liquidación del presupuesto de la entidad contable.

f) **Estado de liquidación del presupuesto (solo en las entidades sujetas al Plan General de Contabilidad Pública)**

Este documento comprende, con la debida separación, la liquidación del presupuesto de gastos y del presupuesto de ingresos de la entidad, así como el resultado presupuestario.

La liquidación del presupuesto de gastos y la liquidación del presupuesto de ingresos se presentan al menos con el nivel de desagregación del presupuesto aprobado y de sus modificaciones posteriores.



En la liquidación del presupuesto de ingresos, en la columna denominada *derechos anulados* se incluyen los derechos anulados por anulación de liquidaciones, cobradas previamente o no, así como, los anulados por aplazamiento o fraccionamiento; mientras que en la columna denominada *derechos cancelados* se incluyen los cobros en especie y los derechos cancelados por insolvencias y otras causas. Asimismo, en la columna denominada *derechos reconocidos netos* se incluye el total de derechos reconocidos durante el ejercicio minorado por el total de derechos anulados y cancelados durante el mismo. Por su parte en la columna, *exceso/defecto*, se recoge la diferencia entre los derechos reconocidos netos y las previsiones de ingreso definitivas.

Finalmente, debe destacarse que en cada una de las partidas de las cuentas anuales deben figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior.

FISCALIZACIÓN

1. INTRODUCCIÓN

El término que aquí se glosa es uno de los más importantes, o el más importante, para la definición del TCu, lo que resulta claro pues la Constitución no define al Tribunal de otra manera que como «*el supremo órgano fiscalizador*».

Y a la vez es sin duda la palabra más controvertida de las relativas a la actividad y actuación del TCu por su relación –cabría decir su confusión– con la voz auditoría, que también es objeto de glosa en esta obra.

El Diccionario de la RAE, que no es un libro que sirva ordinariamente para conocer el sentido técnico de las palabras (en otro caso no se harían glosarios como este) da dos acepciones del término fiscalizar. La primera lo identifica con el oficio de fiscal. La segunda, mucho más útil para lo que aquí nos ocupa, define fiscalizar como «*(c)riticar y traer a juicio las acciones u obras de alguien*».

Efectivamente fiscalizar es juzgar, no necesariamente criticar, no necesariamente con ánimo peyorativo, el hacer de un tercero.

La regulación, tanto la constitucional como la contenida en la LOTCu y la LFTCu, nacen en el mundo general del Derecho. Usan por tanto el término fiscalización en un sentido jurídico, en el sentido en el que se utiliza en todas las normas legales. Ello sin perjuicio de que, al incardinarse la fiscalización que realiza el TCu en la actividad económico financiera, haya desarrollado un concepto propio y peculiar de fiscalización, haya matizado el concepto de fiscalización ordinario en una suerte de mutación constitucional.

Es decir, en nuestra opinión, el concepto de fiscalización que recoge la legislación del TCu, si bien nace del concepto general de fiscalización que recoge cualquier ley, ha evolucionado en su interpretación.



2. EL CONCEPTO DE FISCALIZACIÓN EN EL DERECHO

Debe estudiarse en primer lugar cual es el concepto de fiscalización que se recoge en la legislación general. Un ejemplo claro es el artículo 223 del Código civil que se refiere al nombramiento de tutor por los padres y que dice que «(l)os padres podrán en testamento o documento público notarial nombrar tutor, establecer órganos de fiscalización de la tutela...»

Esa fiscalización de la tutela es un control crítico que se hace sobre la misma que no sustituye a la actuación del tutor, ni le debe autorizar para realizar ciertos actos de especial importancia, pues esta función le corresponde al Juez según el artículo 271 del Código civil.

3. EL CONCEPTO DE FISCALIZACIÓN EN EL ÁMBITO DEL CONTROL DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICO-FINANCIERA DEL SECTOR PÚBLICO

En el ámbito propio de TCu el trabajo de Ramón Muñoz Álvarez (38), recoge en su apartado 2.1 denominado «Fiscalización» la utilización del término en la legislación específica del TCu, donde aparece por primera vez en la Real Cédula de Fernando VII de 1828. De todas las normas citadas tal vez sea esa, en opinión de quien escribe esta glosa, la que más claramente establezca lo que es el concepto de fiscalización desde la óptica del control externo. Bueno, en realidad no lo establece expresamente, pero cabe deducirlo de que la Real Cédula establecía dos Fiscales: el de Contabilidad y el Togado. El segundo era el que ejercitaba las acciones judiciales que procedieran, mientras que el de Contabilidad fiscalizaba las cuentas y hacía sobre ellas las observaciones que considerase oportunas. Vemos aquí una suerte de antecedente de la actual organización del Tribunal, donde una sección fiscaliza y ante la otra se ejercitan acciones.

A modo de conclusión cabe arriesgar la siguiente opinión: la fiscalización es la valoración crítica de una actividad, su control si se quiere. Control que en sí mismo no afecta a la actividad, no la autoriza ni la convalida, pero que permite que se actúe sobre ella, al menos sobre sus efectos.

4. DIFERENCIA ENTRE FISCALIZACIÓN Y AUDITORÍA

Tal vez en este momento lo que caracteriza a la fiscalización que ejerce el TCu es su identificación frente a la auditoría.

La confusión de términos es grande. El principio podría pensarse que la relación es marginal: el término auditoría solamente aparece una vez en

(38) MUÑOZ ÁLVAREZ, Ramón, «Fiscalización, control, auditoría. Reflexiones». *Revista Española de Control Externo*, n.º 14, Vol. V, mayo 2003, págs. 13 a 63.



la legislación del TCu, en el artículo 27.3 de la LFTCU que dice que «*el Tribunal de Cuentas podrá utilizar las técnicas de auditoría que resulten idóneas a la fiscalización pretendida*». Es decir que el Tribunal fiscaliza y para ello puede utilizar, o no, técnicas de auditoría.

Sin embargo, la relación es mucho más profunda, existen varias pruebas. Uno de los cuerpos funcionariales propios del TCu es el de Auditores (no existe el cuerpo de fiscalizadores), las Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas lo que están regulando es la realización de auditorías.

Por tanto, la relación llega casi a la confusión, pues el TCu ejerce su función fiscalizadora siempre en la práctica, mediante la emisión de informes de auditoría.

Entonces es preciso determinar dónde está la diferencia, si es que existe.

La auditoría, tal y como la conocemos actualmente, nace en el sector privado y tienen por objeto comprobar que las cuentas de una sociedad (el primer tipo de auditoría cronológicamente fue la financiera) son correctas, que reflejan la imagen fiel del patrimonio, de tal manera que quien se relacione con dicha sociedad (poderes públicos, acreedores, inversores...) sepan a qué atenerse en esas relaciones. La auditoría tiene por tanto por objeto la misión de emitir una opinión: las cuentas son, con carácter general, correctas o no correctas.

Actualmente existen otros tipos de auditorías (de cumplimiento, operativas) además de la financiera, pero su objetivo sigue siendo el mismo. Manifiestar una opinión sobre una actividad económica financiera.

Por otra parte, en el sector privado, si bien existe una obligación legal de carácter general para que ciertas entidades deban someterse a auditoría, la elección del auditor corresponde a esas entidades y no puede ser impuesta por el propio auditor.

La fiscalización del Tribunal es distinta, en realidad la fiscalización es control con poder y esto es lo que caracteriza a la misma frente a la auditoría. El Tribunal elige a quién, cómo y durante qué periodo somete a fiscalización y aunque esa fiscalización se lleve a cabo a través de técnicas de auditoría, no deja de ser una fiscalización.



GASTO PÚBLICO

1. INTRODUCCIÓN

Gasto público e ingreso público constituyen las dos vertientes de la actividad financiera del sector público o, más precisamente, del sector Administraciones Públicas. De dichos elementos la mayor relevancia hay que otorgársela al gasto. Es el gasto el que justifica el ingreso y no al contrario. Las reflexiones que siguen se van a centrar en el gasto público. Ahora bien, esta categoría hacendística constituye objeto de estudio de tres enfoques científicos (Economía pública, Derecho financiero y Contabilidad pública), y a las tres haremos referencia, si bien dedicaremos una atención preferente a la perspectiva jurídica. No obstante, el punto de partida de nuestro estudio será, el significado lingüístico, que al fin es el substrato común de las distintas aproximaciones al concepto. Según el Diccionario de la RAE, gasto público es «el que realizan las Administraciones Públicas» y gastar es «emplear el dinero en algo». En suma, en el plano netamente lingüístico, será gasto público el empleo de dinero por las Administraciones Públicas. Por su parte, el Diccionario del Español Jurídico de la propia Real Academia nos brinda, como es obvio, una definición más próxima a la perspectiva jurídica, aunque en ella primen «la metodología y criterios lexicográficos con que se hacen los diccionarios de la lengua». Según este Diccionario es gasto público «el gasto proveniente de las administraciones públicas, que están obligadas a realizar una asignación equitativa del mismo y a que su programación y ejecución responda a los criterios de eficiencia y economía, siendo sus sostenibilidades el fin primordial del establecimiento de los tributos» (CE, art. 31; LGT 0, 2,1)

2. APROXIMACIÓN AL CONCEPTO ECONÓMICO DE GASTO PÚBLICO

Frecuentemente en las obras de Economía pública se define el gasto público simplemente como el conjunto de recursos financieros que em-



plean las entidades del sector público en la adquisición de bienes y servicios o en la prestación de subsidios y transferencias. Así definido, el gasto público se considera un instrumento importante de la política económica de cualquier país por medio del cual el gobierno influye en los niveles de consumo, inversión, empleo, etc. y devuelve a la sociedad los recursos económicos que captó de los ciudadanos vía tributos principalmente.

Si indagamos sobre naturaleza económica del gasto público podemos afirmar con Silvano Calle (39) que la obtención del concepto económico resulta de la respuesta a dos nociones previas: qué se entiende por gasto y cómo se define lo público en economía.

Pues bien, en economía al referirse al gasto se puede hacer referencia al consumo o gasto productivo y al gasto como empleo de dinero. El gasto, todo gasto y no solo el gasto público, se nos presenta en una acepción que pudiéramos considerar primaria, como consumo de bienes. Tales bienes pueden aplicarse a satisfacer directamente necesidades humanas o al proceso productivo para, a través de él, obtener otros bienes con mayor valor. En el primer caso se habla de gasto consumo, en sentido estricto; en el segundo, de gasto productivo.

Cuando en el proceso de producción se obtiene un bien de menor valor, se producirá una pérdida en sentido económico; por el contrario, si el resultado es positivo, se habrá logrado un beneficio. Ahora bien en el proceso de producción y venta al mercado, para con el dinero obtenido volver a comprar, para nueva producción o para consumir, existen dos corrientes de signo contrario y equivalentes: la de bienes reales y la monetaria. Pues bien, se adopta a convención de que cuando se emplea dinero –corriente monetaria– el gasto se realiza. Es el gasto monetario.

A partir del concepto de gasto monetario para obtener el concepto de gasto público se hace preciso delimitar lo que se entiende por público.

Los criterios que se adoptan en economía para delimitar lo público son dos: el del sujeto y el de la naturaleza de la actividad.

Atendiendo al primero, gasto público será el que se realiza por el Estado o, más exactamente, por una Administración pública. Con arreglo al segundo criterio sólo se considera gasto público el llamado «gasto administrativo», esto es, el que no está vinculado a una actividad productiva para vender en el mercado; los recursos se ponen a disposición de los ciudadanos sin una contraprestación directa.

Pero frecuentemente en Economía la expresión gasto público se emplea en singular, pero con sentido plural, para referirse a la suma de los gastos realizados por las entidades y organismos integrantes del sector público de una economía nacional. Es la perspectiva macroeconómica.

(39) Tesis doctoral inédita que nos ha sido facilitada por SILVANO CALLE, que lleva por título *El Gasto Público. Estudio ensayo sobre su racionalización*.

Por medio del gasto público se trata de dar respuesta, en los países con economía de mercado, a las necesidades de carácter público o colectivo. Del gasto así considerado se predicen fines que van desde la prestación regular de los servicios indivisibles (seguridad, justicia, defensa...) a alcanzar una equitativa redistribución de la renta, un mayor desarrollo económico...

Por último hay que señalar que dentro del gasto público se distinguen dos grandes categorías: gasto real y gasto de transferencia. Mediante el *gasto real* el Estado retira del mercado bienes y servicios para ser consumidos sin contraprestación directa. Mediante el *gasto de transferencia* se hacen pagos a los ciudadanos sin contrapartida de estos. A diferencia del gasto real, en el de transferencia lo que el Estado presta no son bienes y servicios sino dinero. Mediante estas operaciones el Estado detrae renta de unos ciudadanos –contribuyentes– y se la asigna a otros –beneficiarios–.

3. CONCEPTO JURÍDICO DE GASTO PÚBLICO

En el concepto de gasto público que se ha perfilado por la doctrina financiera late la idea que se recoge en su definición lingüística de empleo de dinero por una Administración Pública; pero una idea tan simple no da cuenta de las notas, fines y principios que le atribuye el Derecho presupuestario y muy especialmente el Derecho constitucional financiero. Ahora bien formular un concepto acorde con dichas nota, fines y principios no es tarea fácil, y prueba de ello la cantidad de intentos que se han hecho sin merecer una aceptación generalizada. Como afirma Bayona de Perogordo un análisis pausado nos muestra la presencia constante de un elevado nivel de insatisfacción científica. Las comunes referencias, en las definiciones al uso, al empleo de fondos públicos no alcanzan a dar cumplida respuesta a las exigencias sociales respecto al conocimiento de los límites de este instituto, las condiciones en que se efectúa su control o, en definitiva, el régimen jurídico que lo disciplina» (40). Nada, pues tiene de extraño los numerosos intentos de definirlo que se han hecho, sin que ninguna definición haya merecido una aceptación generalizada. Como señala Bayona, unos autores han puesto el acento en la idea de salida de fondos públicos (Bennati, Bentivenga); otros en su destino a necesidades económicas de la nación (Giulani Fonrouge) o a necesidades colectivas (Duverger); otros en su conexión con el Presupuesto (Trotabas); en su destino a necesidades propias de los entes a los que sirva cualquier Hacienda Pública (Vicente Arche); en su aplicación al cumplimiento de obligaciones públicas (Zanobini); en ser realizado por el Estado en ejercicio del poder de mando (Duverger, Giuliani Fonrouge); o en su conexión con los fines del Estado

(40) Véase BAYONA DE PEROGORDO: «El Derecho de los Gastos Públicos», *IEF*, 1991, pág. 88.



(Ingrosso, Carretero Pérez) o con la prestación de los servicios públicos (Fábricas del Pilar, Trotabas, Amorós Rica).

Es innegable que cualquiera de estas notas es predicable del gasto público pero no es menos cierto que ninguna agota su caracterización. A nuestro entender la formulación del concepto jurídico de gasto pasa por un detenido examen de nuestro derecho positivo, a partir del cual pueden extraerse una serie de conclusiones que han servido de soporte a dos concepciones que, más que antagónicas, pueden considerarse complementarias.

En primer lugar a partir de la conexión de la idea de gasto y la de obligación, que es una constante en nuestros textos legales de contenido presupuestario, empezando por el artículo 133.4 CE («Las Administraciones Públicas solo pueden contraer *obligaciones* y realizar *gastos* de acuerdo con las leyes») y siguiendo por la LGP (arts. 32, 33.2, 34..) y las leyes de Presupuestos, una tendencia doctrinal ha elaborado la dogmática del gasto público apoyándose en su consideración como obligaciones del Estado, en relación con las cuales se estudia su fuente, su objeto, condiciones de validez, exigibilidad, competencias para obligar al Estado, sujetos activos y pasivos y su cumplimiento o incumplimiento.

Una segunda corriente doctrinal, que desarrolló ampliamente Rodríguez Bereijo, conceptúa el gasto público como el empleo o aplicación por las Administraciones Públicas de sus recursos para la satisfacción de las necesidades públicas en ejercicio de sus funciones financieras. El concepto así formulado viene a conectar con la idea constitucional del gasto como «asignación de recursos públicos» (art. 31.2 CE). Subyace en esta corriente la consideración del gasto público como ejercicio o desarrollo de una específica función pública: la función financiera de gasto, es decir, como «conjunto de potestades atribuidas al ente público en materia de gasto a cuyo ejercicio está obligado por mandato de la Ley» (41). Son objeto de su estudio las normas que regulan los sujetos, objeto y el procedimiento a través del cual se ejecuta. Dichas normas se conciben como normas de acción más que de relación, con lo que el aspecto intersubjetivo, al contrario que en la primera teoría, queda relegado.

Para terminar hemos de subrayar que cuando se habla de empleo o aplicación de recursos, con referencia al gasto público, no ha de entenderse esta expresión como pago o salida material de fondos, sino más bien como un proceso que culmina formalmente con el acto administrativo de reconocimiento de la obligación (contablemente, criterio de devengo mitigado).

(41) BAYONA PEROGORDO: *Ob. cit.*, pág. 118.

4. PRINCIPIOS REGULADORES

El estudio de una realidad tan compleja como es el instituto del gasto público frecuentemente se ha orientado más a sus principios rectores que a normas concretas. Como es sabido todo el ordenamiento jurídico es un entramado de normas y principios, lo que en el ordenamiento presupuestario adquiere una relevancia singular. El principio es un mandato jurídico, como la regla, pero, a diferencia de esta admite aplicaciones diversas. La fuerza y forma de obligar de los mandatos legales formulados en forma de principios se recoge así en el artículo 1 de la LOEPSF «constituye el objeto de la presente Ley el establecimiento de los principios rectores, que vinculan a todos los poderes públicos, a los que deberá adecuarse la política presupuestaria del sector público». Su misión en un sector tan cambiante como es el ordenamiento presupuestario, compuesto de normas variadas, que van desde mandatos constitucionales a disposiciones administrativas de ínfimo rango, tan abundantes como cambiantes, cobra especial trascendencia pues hace posible una interpretación coherente y unitaria de esta diversidad de preceptos.

Los autores que se han ocupado del estudio de los principios constitucionales del gasto público por lo común han centrado su atención en los principios de justicia material gasto, eficiencia y economía (art. 31.2 CE) y en el de legalidad (art. 133.4 CE). Pero, junto a estos, existen otros que, aun no formulados explícitamente como tales principios, se deducen del texto constitucional, como el principio de control con múltiples manifestaciones en el ordenamiento del gasto. El Tribunal Constitucional en la Sentencia 135/2013, de 6 de junio de 2013 (FJ 3), enumera como «principios constitucionales que, conforme a nuestra Constitución, han de regir el gasto público: legalidad (art. 133.4 CE); eficiencia y economía (art. 31.2 CE), asignación equitativa de los recursos públicos (art. 31.2 CE); subordinación de la riqueza nacional al interés general (art. 128.1), estabilidad presupuestaria (art. 135 CE; STC 134/2011, de 20 de julio) y control (art. 136 CE)».

En fechas recientes han adquirido relevancia los que derivados del Derecho de la Unión Europea se formularon en la Reforma constitucional del artículo 135 y en los artículos 3 a 9 de Ley Orgánica que lo desarrolla (principios de estabilidad presupuestaria, sostenibilidad financiera, transparencia, eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos, responsabilidad y lealtad institucional). De estos «principios generales», el de estabilidad presupuestaria reproduce y amplía el formulado en el artículo 135 CE, que puede considerarse el principio matriz. También se contienen en el precepto constitucional referencias a la sostenibilidad y a la responsabilidad. Los demás no se mencionan en el citado artículo 135, aunque algunos, como el de eficacia y eficiencia aparecen en otros pre-



ceptos constitucionales (art. 31.2). Por otra parte, el principio de estabilidad presupuestaria (art. 135 CE), más que principio configurador del gasto es un principio que afecta a la actividad financiera en su devenir plurianual (ciclo económico) y en su globalidad (ingresos y gastos), si bien incide de modo especial sobre el gasto con relación al cual se formulan reglas concretas de vigencia anual: regla de gasto (art. 12), límite máximo de gasto no financiero (art. 30).

5. PRESUPUESTO Y GASTO

Se ha dicho que el Presupuesto es un documento y el gasto público una realidad. La afirmación sin ser del todo exacta es expresiva de las complejas relaciones entre ambos institutos jurídicos. Más preciso, en términos jurídicos, sería decir que el Presupuesto es la Ley que habilita a la Administración a gastar al par que le impone unos límites a la hora de hacerlo. Pero ni esta es la única función del Presupuesto ni el Presupuesto es meramente un complejo de gastos. La CE nos dice que los PGE incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público (art. 134.2), aunque solo los que realiza una Administración están sujetos a reserva de ley (art. 133.4 CE), preceptos que apuntan a algo frecuentemente olvidado en los estudios de Economía Pública: que el gasto público no debe identificarse con los gastos del sector público, ni los ingresos públicos con los ingresos del sector público. La diferencia entre los que tienen la condición de gasto o ingreso públicos y los que no la tienen no es puramente teórica. Desde una óptica jurídica y, más específicamente, desde una perspectiva presupuestaria su tratamiento es totalmente distinto. Sólo la inercia o un afán simplificador no justificado ha llevado a veces a que se les considere conjuntamente, como si unos y otros constituyeran meros elementos de una única actividad llamada, sin mayor rigor, actividad financiera, como si fuesen equivalentes las expresiones actividad financiera pública y actividad financiera del sector público.

Coherentemente con la diversidad de gastos e ingresos que engloba la LGP define así los Presupuestos en el artículo 32: «Los Presupuestos Generales del Estado constituyen la expresión cifrada, conjunta y sistemática de los derechos y obligaciones a liquidar durante el ejercicio por cada uno de los órganos y entidades que forman parte del sector público estatal». Pero en los artículos siguientes determina que los gastos públicos en sentido estricto se alojan en unas partidas limitativas y vinculantes, los créditos, que forman parte de la estructura de los entes del sector Administraciones Públicas (presupuestos administrativos), mientras que los gastos del sector público empresarial o fundacional se contienen en los presupuestos de explotación y capital, meramente estimativos, que ni siquiera son objeto de debate en las Cortes Generales. Los créditos habili-



tan a la Administración para gastar en la satisfacción de una determinada pública, y están sujetos a un límite cuantitativo (no pueden adquirirse compromisos por importe superior al crédito), cualitativo (no puede gastarse en fines distintos de aquellos a los que se destinan por la Ley de Presupuesto) y temporal (el gasto ha de realizarse en el año natural).

La LOEPSE ha dado un paso más en el tradicional límite de los gastos por los créditos presupuestarios limitando, con ciertos matices, el crecimiento del volumen de gasto no como suma de partidas sino como globalidad a través de la regla de gasto: «La variación del gasto computable de la Administración Central, de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales, no podrá superar la tasa de referencia de crecimiento del Producto Interior Bruto de medio plazo de la economía española» (art. 12).

6. GESTIÓN DEL GASTO

Bajo la rúbrica «Gestión de los Presupuestos Generales del Estado», la LGP regula los procedimientos a través de los cuales se realiza el gasto público, tanto el procedimiento ordinario como los que pudiéramos llamar especiales (Anticipos de caja fija y Pagos a justificar).

Cuando la actividad administrativa implica empleo de recursos públicos la Administración ha de desarrollar un doble procedimiento: el necesario para dictar la resolución administrativa y el de gestión de los gastos públicos.

El primero viene exigido por la legalidad administrativa. Los actos que dicten las Administraciones Públicas, bien de oficio o a instancia del interesado, se producirán por el órgano competente ajustándose al procedimiento establecido, dice el artículo 34 de Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC).

El segundo viene impuesto por la legalidad presupuestaria, tanto constitucional, al establecer que la Administración solo puede realizar gastos de acuerdo con las leyes, como ordinaria, pues para que un gasto se realice ha de ser autorizado, comprometido y liquidado, según establece el artículo 73 LGP, es decir, su realización comporta una sucesión de actos administrativos que se ordenan a una decisión final; en suma, un procedimiento.

Ambos procedimientos están, sin embargo, sujetos a regulaciones propias e independientes entre sí. La LPAC dice en el preámbulo que lo dispuesto en la misma «se ha de complementar con lo previsto en la normativa presupuestaria». Es lo que se conoce como doble condicionalidad de los actos administrativos de gasto.

Pues bien, ciñéndonos a la estricta legalidad presupuestaria, el procedimiento de gestión de los gastos se nos presenta como una sucesión de



actos que pueden agruparse en tres categorías: de gestión, de intervención y contables.

Los actos de gestión son los actos principales del procedimiento en cuanto son expresión de la voluntad administrativa. Todos son mencionados y definidos en la LGP (art. 73):

a) La gestión del Presupuesto de gastos del Estado y de sus organismos autónomos y de las Entidades gestoras y Servicios comunes de la Seguridad Social se realizará a través de las siguientes fases:

- Aprobación del gasto.
- Compromiso de gasto.
- Reconocimiento de la obligación.
- Ordenación del pago.
- Pago material.

b) La aprobación es el acto mediante el cual se autoriza la realización de un gasto determinado por una cuantía cierta o aproximada, reservando a tal fin la totalidad o parte de un crédito presupuestario.

La aprobación inicia el procedimiento de ejecución del gasto, sin que implique relaciones con terceros ajenos a la Hacienda Pública estatal o a la Seguridad Social.

c) El compromiso es el acto mediante el cual se acuerda, tras el cumplimiento de los trámites legalmente establecidos, la realización de gastos previamente aprobados, por un importe determinado o determinable.

El compromiso es un acto con relevancia jurídica para con terceros, vinculando a la Hacienda Pública estatal o a la Seguridad Social a la realización del gasto a que se refiera en la cuantía y condiciones establecidas.

d) El reconocimiento de la obligación es el acto mediante el que se declara la existencia de un crédito exigible contra la Hacienda Pública estatal o contra la Seguridad Social, derivado de un gasto aprobado y comprometido y que comporta la propuesta de pago correspondiente.

Con el reconocimiento de la obligación concluye el procedimiento de gestión presupuestaria y se entra en la etapa de ordenación del pago, que es gestión de tesorería, y que no está sujeta a los límites presupuestarios.

Los actos de intervención son actos de control de legalidad previos a cada acto de gestión, que operan como informes preceptivos y vinculantes.

Finalmente, los actos contables, que también son parte de la gestión financiera, constituyen actos trámite cuyo objeto es el registro de los actos de gasto y de las alteraciones que estos producen en la situación de los créditos.

Para terminar este apartado hemos de señalar que, junto a la perspectiva jurídico-procedimental, que es la tradicional en el ordenamiento presupuestario, las leyes financieras más recientes se ocupan de la gestión



presupuestaria desde una perspectiva distinta. «Los sistemas de gestión y control de los gastos públicos, nos dice el artículo 71 LGP, deberán orientarse a asegurar la realización de los objetivos finales de los programas presupuestarios y a proporcionar información sobre su cumplimiento, las desviaciones que pudieran haberse producido y sus causas». El sistema de gestión por objetivos y de control por resultados que instaura la LGP en el ámbito financiero viene por reforzado por el principio de eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos que formula el artículo 7 de la LOEPSF que nos dice que «la gestión de los recursos públicos estará orientada por la eficacia, la eficiencia, la economía y la calidad, a cuyo fin se aplicarán políticas de racionalización del gasto y de mejora de la gestión del sector público».

7. CONCEPTO CONTABLE DE GASTO

La diversidad de significados con que se utiliza la expresión gasto público, tanto en el ámbito de la Economía pública como en el del Derecho financiero, hacía necesario que en el proceso de normalización contable se precisara el significado con que se usa en contabilidad pública, que, al estar al servicio tanto de fines económicos como jurídicos, los ha adaptado a sus fines específicos. Y desde luego la racionalidad contable ha contribuido a aquilatar significados.

En el vigente Plan General de Contabilidad Pública (apartado 4.^a del Marco conceptual) se distingue entre gastos y gastos presupuestarios. Se definen los primeros entre los elementos de las cuentas relacionados con la medida del resultado económico patrimonial y otros ajustes en el patrimonio neto y los segundos entre los elementos relacionados con la ejecución del presupuesto, lo que se hace en los siguientes términos:

Gastos: Decrementos en el patrimonio neto de la entidad, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en devoluciones de aportaciones patrimoniales y en su caso distribuciones, monetarias o no, a la entidad o entidades propietarias cuando actúen como tales.

Gastos presupuestarios: Son aquellos flujos que suponen el empleo de créditos consignados en el presupuesto de gastos de la entidad. Su realización conlleva obligaciones a pagar presupuestarias con origen en gastos, en adquisición de activos o en la cancelación de pasivos financieros.

Por tanto, este término, precisa el Plan, «no debe confundirse con el término «gasto», ya que existen gastos presupuestarios que no constituyen un gasto y viceversa». Por el contrario, ninguno de los dos conceptos



se relaciona con los de cobros y pagos, que son elementos de la tesorería. De acuerdo con el principio contable de devengo, formulado en los «principios contables públicos», los gastos deben de reconocerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan (principio de devengo), y no en el momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de aquellos.

Las diferencias entre ambos tipos de gastos son palpables. A título de ejemplo, una inversión hecha por la Administración no será «gasto» contable, es decir, gasto con incidencia en el resultado económico patrimonial, pero sí «gasto presupuestario», es decir, con incidencia en el presupuesto de gastos. Por el contrario, la amortización del bien será «gasto» contable pero no gasto presupuestario.

INFORME DE FISCALIZACIÓN

1. INTRODUCCIÓN

En el contexto del control externo de las cuentas y de la gestión económico-financiera del Estado y del sector público efectuado por el TCu, los *Informes de fiscalización* son los documentos aprobados por su Pleno en los que se exponen los resultados, conclusiones y recomendaciones deducidos de los correspondientes procedimientos de fiscalización, para su elevación a las Cortes Generales y su posterior publicación en el Boletín Oficial del Estado. Cuando la actividad fiscalizadora se refiera a las Comunidades Autónomas o a Entidades que de ellas dependan, el *Informe* se remitirá, asimismo, a la Asamblea Legislativa de la respectiva Comunidad y se publicará también en su Boletín Oficial.

La legislación reguladora del Tribunal de Cuentas (42) contempla, junto con los *Informes de fiscalización*, las *Memorias*, las *Mociones* y las *Notas* como distintas modalidades o formas documentales de exposición del resultado del ejercicio de su función fiscalizadora, siendo el *Informe* el medio más habitualmente empleado (si bien no por ello debe considerarse cualitativamente más relevante). Sin embargo, no existe una definición legal clara que confiera un alcance preciso a cada uno de estos documentos, y ha sido la práctica en el ejercicio de la función fiscalizadora la que, con el tiempo, ha ido acotando el contenido y finalidad que corresponde otorgar a cada uno de ellos (ver en el presente Glosario las voces «*Memoria*», «*Moción*» y «*Nota*»).

El diseño que originalmente contemplaban la LOTCU y la LFTCU equiparaba prácticamente como términos sinónimos los *Informes* y las *Memorias* y giraba en torno a una pieza central que era el *Informe o Memoria anual* que comprendería el análisis de la Cuenta General del

(42) Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (LOTCU), y Ley 7/1988, de 5 abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTCU).



Estado y de las demás del sector público, extendiéndose, además, a la fiscalización del conjunto de la gestión económica del Estado (artículo 13 de la LOTCU), convirtiéndose, como expresaría la exposición de motivos de la LFTCU, «*en verdadero eje de su función de control de la actividad económico-financiera del sector público, sin perjuicio de las Memorias extraordinarias y de las Mociones y Notas que sea procedente elevar a las propias Cortes*».

Sin embargo, las particularidades derivadas de la naturaleza del examen y comprobación de la Cuenta General del Estado, la intensificación y diversificación de la actividad fiscalizadora y la necesaria racionalización de la exposición de los resultados obtenidos, condujeron a que el referido *Informe o Memoria Anual* se desgajara, por un lado en una *Memoria Anual* de actividades (ver en este Glosario la voz «*Memoria*»), por otro en la Declaración sobre la Cuenta General del Estado (ver en este Glosario la voz «*Cuenta General del Estado*») y por otro en un número creciente de *Informes de Fiscalización* (43) sobre los distintos ámbitos subjetivos y objetivos de la gestión económico-financiera del sector público (44).

2. CONTENIDO, NATURALEZA, OBJETIVOS Y DESTINATARIOS DE LOS INFORMES DE FISCALIZACIÓN

Como todo informe en el ámbito de lo público, el *Informe de fiscalización* contiene un dictamen, juicio u opinión emitido por un órgano especializado –en este caso el TCu– acerca de una determinada cuestión –atínente a la gestión económico-financiera en el ámbito del sector público– con un destinatario –las Cortes Generales o las Asambleas legislativas de las Comunidades Autónomas– como documento básico de apoyo para el ejercicio de una competencia –en este caso la competencia constitucional de control del Gobierno por parte del Parlamento. De acuerdo con el artículo 12 de la LOTCU, en los *Informes de fiscalización*, el TCu hará constar en particular cuantas infracciones, abusos o prácticas irregulares haya observado, con indicación de la responsabilidad en que, a su juicio, se hubiere incurrido y de las medidas para exigirla.

(43) En los años 80 del pasado siglo, tras la promulgación de la LOTCU, además del Informe Anual y lo que entonces se denominaba *Memoria-Dictamen sobre la Cuenta General del Estado* se aprobaba una media de 14 informes de fiscalización anuales; en los años 90 además del Informe Anual y lo que pasó a ser la *Declaración Definitiva sobre la Cuenta General del Estado* (documento que incorporaba también su «Fundamentación y Desarrollo»), la media anual de informes aprobados –llamados frecuentemente en aquel momento «especiales»– ya se elevó a 25; y en los últimos años, junto con la actual *Memoria Anual* y la *Declaración sobre la Cuenta General del Estado*, la media anual ha ascendido a 54 informes de fiscalización.

(44) Para entender cabalmente esta evolución resulta indispensable consultar el trabajo de Julián MÁNEZ VINDEL: «La nueva configuración del Informe Anual del Tribunal de Cuentas como Memoria de Actuaciones», en *Revista Española de Control Externo*, n.º 10, 2002.

Los *Informes de fiscalización* son pues documentos de contenido técnico en los que se expresa el resultado de la función fiscalizadora y cuya finalidad es auxiliar a las Cortes Generales en el ejercicio de sus funciones de control político del Gobierno. Como ha señalado el Tribunal Supremo en su Sentencia de 18 de octubre de 1986, «*es afirmación irrefutable que la actividad del Tribunal de Cuentas es una actividad técnica previa a la función política de las Cortes...*». El control parlamentario en materia de presupuesto y gasto público tiene así su soporte y fundamento en la información técnica y jurídica que elabora previamente el órgano fiscalizador y que se plasma en los *Informes de fiscalización*.

Esta singular naturaleza de los *Informes de fiscalización*, unida al carácter supremo que el artículo 136 de la Constitución española otorga al TCu como órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado así como del sector público, determina su carácter inimpugnable. No cabe de este modo recurso alguno contra un *Informe de fiscalización* ni contra el acuerdo de su aprobación por parte del Pleno del Tribunal de Cuentas. El propio Tribunal Supremo así lo ha reconocido en un Auto de su Sala Tercera de 3 de marzo de 2000, en el que tras considerar que «*En el desempeño de esta actividad [fiscalizadora] [el Tribunal de Cuentas] no ejerce ninguna clase de jurisdicción, ni tampoco realiza propiamente una función administrativa desde el momento que actúa por exclusivo mandato e interés del Parlamento, a quien rinde el resultado de su fiscalización, manteniendo una dependencia directa del Poder Legislativo*», razona que «*es obvio que el ejercicio de la actividad fiscalizadora propiamente dicha no puede ser susceptible de control jurisdiccional, sin perjuicio de que lo sean aquellos actos o decisiones que, en la esfera de la actividad de enjuiciamiento, se produzcan a posteriori*», recuerda además que en la LFTCU «*claramente se ha determinado la inaplicación del régimen de recursos administrativos a los actos fiscalizadores del Tribunal de Cuentas que, por su propia esencia y naturaleza, emite este Tribunal como Comisionado del Parlamento que es su único destinatario y receptor*», y finalmente concluye: «*Resulta, por tanto que los acuerdos de fiscalización que adopte el Tribunal de Cuentas para su sometimiento a la Comisión Mixta Congreso-Senado, no son susceptibles de recurso en vía administrativa ni en esta jurisdiccional*».

En esta misma línea, también conviene tener presente que las Cortes Generales, destinatarias inmediatas de los *Informes*, no pueden alterar el contenido de los mismos, que conservan su integridad y autonomía docu-

mental con respecto a las resoluciones que aquellas puedan adoptar, a través de la Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas.

Por otra parte, los *Informes de fiscalización* pueden ser aportados como medio de prueba en un proceso judicial (lo son con normalidad en el ámbito de la jurisdicción contable), y dada su naturaleza, han de ser considerados como medios de prueba cualificados. Por ello, gozan de presunción de veracidad y habrán de tenerse por ciertos los hechos que recojan salvo que sean desvirtuados por otros medios de prueba aceptados en Derecho, sin que ello suponga una inversión en la carga de la prueba (45).

3. ESTRUCTURA DE LOS INFORMES DE FISCALIZACIÓN

Con objeto de homogeneizar los aspectos materiales y formales de los *Informes de fiscalización*, el TCu ha fijado su contenido mínimo en las *Normas Técnicas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas*, aprobadas por su Pleno el 23 de diciembre de 2013 y en el *Manual de estilo aplicable a los documentos en los que se exponen los resultados del ejercicio de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas*, aprobado el 23 de julio de 2015.

De conformidad con estos documentos, los *Informes de fiscalización* deben estructurarse en torno a los cuatro siguientes apartados:

a) Un primer apartado de *Introducción* que debe contener, al menos, la denominación de la fiscalización y el programa anual de fiscalizaciones en el que se incluyó su realización; la iniciativa de la fiscalización y los ámbitos subjetivo, objetivo y temporal; el tipo, los objetivos y, en su caso, las limitaciones de la fiscalización; la manifestación expresa de que la fiscalización se ha realizado de acuerdo con las Normas de Fiscalización del Tribunal; indicación de si la entidad fiscalizada ha cumplido con sus obligaciones de rendición de cuentas y con el deber de colaboración con el TCu durante el periodo fiscalizado; un subapartado descriptivo del trámite de alegaciones; el régimen jurídico de la entidad fiscalizada con el nivel de detalle que resulte más adecuado a los objetivos y al ámbito de la fiscalización, sus principales competencias o actividades, su organización y la indicación, en su caso, de los informes más recientes aprobados por el TCu sobre la entidad fiscalizada.

b) Un segundo apartado dedicado a los *Resultados de la fiscalización*, que es la parte sustantiva del *Informe* y que ha de adecuarse a los objetivos de la fiscalización establecidos al inicio del procedimiento en

(45) Pueden citarse a título de ejemplo las Sentencias de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 12 de diciembre de 2016, de 26 de mayo de 2015 o de 24 de julio de 2014, o la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2012.

sus Directrices Técnicas. La descripción de las deficiencias e irregularidades en los *Informes de fiscalización* debe incluir cuanta información se considere oportuna para su correcta comprensión y valoración. En los *Informes de fiscalización* financiera debe emitirse, en su caso, la opinión que proceda, que podrá ser opinión favorable o no modificada, opinión con salvedades, opinión desfavorable, o denegación de opinión. En las restantes fiscalizaciones el *Informe* incluirá el pronunciamiento o valoración que corresponda acerca de cada uno de los objetivos de fiscalización.

c) Un tercer apartado de *Conclusiones*, que no deben constituir un mero resumen del contenido del cuerpo del *Informe*, sino que, con fundamento en los hechos y valoraciones recogidos en este, deben poner de manifiesto la opinión final que merece al TCu la gestión realizada respecto a todos y cada uno de los objetivos.

d) Un apartado final de *Recomendaciones*, cuya finalidad consiste en proponer las medidas concretas que se consideren adecuadas para la mejora de la gestión de la actividad económico-financiera de la entidad fiscalizada o la actividad a la que se refiera el *Informe de fiscalización*, y que se hayan deducido de los resultados o conclusiones de la fiscalización, especificando a qué instancias o autoridades concretas corresponde su puesta en práctica. Los *Informes* no incluyen como recomendación el cumplimiento de concretas normas jurídicas, dado que la obligación de cumplir la normativa se da por supuesta. Por el contrario, si a la vista de los resultados de la fiscalización se estima necesaria o conveniente la promulgación de normas legales o reglamentarias, o la reforma de las vigentes, los informes deben incluir una recomendación en este sentido.

Además de los anexos documentales que resulten pertinentes, acompañan a cada *Informe de fiscalización* las alegaciones formuladas ya que, en virtud de los artículos 28.1 y 44.4 de la LFTCU, han de integrarse en ellos, del mismo modo que los votos particulares de los miembros del Pleno que, en su caso, voten en contra de la aprobación del *Informe* y así lo soliciten (artículo 5.2 de la LFTCU).

4. LA PUBLICIDAD DE LOS INFORMES DE FISCALIZACIÓN

Por último, debe destacarse que una vez aprobados los *Informes de fiscalización* y remitidos a las Cortes Generales, estos son hechos públicos de forma inmediata a través de la página web del TCu, sin perjuicio de su ulterior publicación en el «BOE», que tiene lugar una vez han sido debatidos y objeto de las resoluciones pertinentes por parte de la Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el TCu.



INGRESO PÚBLICO

1. INTRODUCCIÓN

Las páginas que siguen se van a centrar en el estudio del ingreso público, pero para su comprensión es necesario partir de las consideraciones que se hicieron sobre el gasto (véase voz «Gasto Público»). Gasto público e ingreso público constituyen las dos vertientes de la actividad financiera del sector Administraciones Públicas, cuya interrelación es manifiesta. Es el gasto el que justifica que se obtengan ingresos, incluso coactivamente, pero a su vez el gasto va a quedar condicionado por estos: no puede realizarse más gasto que aquél que puede ser financiado con los recursos obtenidos, bien en el ejercicio actual, bien en otros.

En su más amplio sentido el Diccionario del Español Jurídico de la Real Academia nos dice que ingreso es una «entrada de dinero». De forma no menos imprecisa el Diccionario de la Lengua Española de la RAE nos dice que «ingresar» es «meter alguna cosa, como el dinero, en un lugar para su custodia», y define el «ingreso» como «caudal que entra en poder de alguien, y que le es de cargo en cuenta».

A partir del significado lingüístico, que nos sirve de sustrato, podemos definir los ingresos públicos, con Palao Taboada (Derecho Financiero y Tributario), como las entradas de dinero en el patrimonio de un ente público con el fin de allegar recursos para la cobertura de sus gastos.

Ahora bien, esta categoría hacendística, paralelamente a lo que ocurre con el gasto público, constituye objeto de estudio de tres enfoques científicos (Economía pública, Derecho financiero y Contabilidad pública), y a las tres haremos referencia, si bien dedicaremos una atención preferente a la perspectiva jurídica.



2. CONSIDERACIÓN ECONÓMICA

Los ingresos públicos son objeto de estudio en economía desde diversas perspectivas, que tienen que ver con su clase o tipo, si bien el eje de todas ellas son los ingresos tributarios, pues los tributos constituyen la principal fuente de ingresos públicos.

Desde una óptica recaudatoria se analiza el volumen de recursos que se han de generar para financiar los programas de gasto sin que se perturbe la actividad económica privada; desde la perspectiva de los objetivos redistributivos que persigue, entre otros, la actividad financiera, se analiza la capacidad de las distintas categorías de ingresos para este fin en función de su incidencia sobre los agentes económicos. Asimismo, la dimensión y composición de los ingresos públicos afectan al comportamiento de dichos agentes, aspecto que debe ser considerado por su incidencia en la eficiencia del sistema. Por último, los ingresos constituyen una variable de la política fiscal, la cual a su vez es uno de los pilares de la política económica. En este aspecto cobra singular importancia el estudio de la presión fiscal (relación entre los ingresos y el producto nacional bruto) y su utilización para la regulación de la demanda efectiva.

Junto a los ingresos tributarios la Hacienda Pública también obtiene los ingresos que produce su patrimonio o la enajenación de bienes patrimoniales, similares a los que obtienen las entidades privadas. En el presupuesto consolidado español, aproximadamente el 88 por 100 de los recursos no financieros proceden de cotizaciones sociales, ingresos patrimoniales y otros no tributarios, a los que hay que añadir los procedentes de transferencias de la Unión Europea.

Por último, es necesario hacer mención, aunque su naturaleza económica es bien distinta, de los que se obtienen de la emisión de deuda o de la enajenación de activos financieros para nivelar el Presupuesto, si los gastos no financieros superan a los ingresos, o para refinanciar Deuda emitida con anterioridad. Estos recursos, cuando tienen por finalidad cubrir el importe en que los gastos ordinarios (no financieros) exceden de los recursos ordinarios y representan la necesidad de financiación de los entes públicos, es decir, en el importe en que sus gastos ordinarios exceden de los ingresos.

Finalmente, desde una perspectiva presupuestaria se suelen agrupar los ingresos, separando los corrientes, los de capital, y las operaciones financieras.

En los *ingresos corrientes* se distinguirán: impuestos directos y cotizaciones sociales, impuestos indirectos, tasas, precios públicos y otros ingresos, transferencias corrientes e ingresos patrimoniales.



En los *ingresos de capital* se distinguirán: enajenación de inversiones reales y transferencias de capital.

En los *ingresos por operaciones financieras* se distinguirán: activos financieros y pasivos financieros.

3. CONSIDERACIÓN CONTABLE

El concepto de ingreso que brinda la contabilidad pública se hace en términos análogos, aunque de signo contrario, al de gasto.

En el vigente Plan General de Contabilidad Pública (apartado 4.^a del Marco conceptual) se distingue entre ingresos e ingresos presupuestarios. Se contemplan los primeros entre los elementos de las cuentas relacionados con la medida del resultado económico patrimonial y otros ajustes en el patrimonio neto, y los segundos entre los elementos relacionados con la ejecución del presupuesto.

En su primera consideración se definen en la forma que reproducimos:

Ingresos: incrementos en el patrimonio neto de la entidad, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones patrimoniales, monetarias o no, de la entidad o entidades propietarias cuando actúen como tales.

En su segunda consideración se definen así:

Ingresos presupuestarios: Son aquellos flujos que determinan recursos para financiar los gastos presupuestarios de la entidad. Generan derechos de cobro presupuestarios, que deben imputarse al correspondiente presupuesto, con origen en ingresos, en la enajenación, el vencimiento o la cancelación de activos o en la emisión de pasivos financieros.

Por tanto, este término se reserva para aquellos flujos que deben imputarse al estado de liquidación del presupuesto de la entidad. No debe confundirse con el término «ingreso», ya que existen ingresos presupuestarios que no constituyen ingreso y viceversa.

De acuerdo con el principio contable de devengo, formulado en los «principios contables públicos», los ingresos deben de reconocerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, y no en el momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de aquellos.

También se denomina ingreso en la normativa contable tradicional a toda entrada material o virtual de fondos o valores en las cajas públicas, es decir, a toda operación de cobro, con independencia de que tenga o no incidencia presupuestaria. En este sentido, el ingreso es un concepto



opuesto al de pago. El plan contable precisa que cobros y pagos son elementos relacionados con movimientos de tesorería que tienen su reflejo en el estado de flujos de efectivo, quedando definidos:

- a) Cobros: Son los flujos de entrada de efectivo y suponen un aumento de la tesorería de la entidad.
- b) Pagos: Son los flujos de salida de efectivo y suponen una disminución de la tesorería de la entidad.

4. CONSIDERACIÓN JURÍDICA

En los genéricamente denominados ingresos públicos podemos distinguir con Sainz de Bujanda entre «recursos de la Hacienda», «derechos de la Hacienda» e «ingresos públicos». Los primeros son las instituciones jurídicas que operan como fuente de ingresos y aparecen situadas en el plano normativo (p. ej. el Impuesto sobre la Renta); los segundos son los derechos subjetivos que facultan al ente público para percibir determinadas cantidades (el crédito tributario); los terceros serán las sumas recaudadas en virtud del ejercicio de tales derechos.

A su vez dentro del campo de los recursos públicos cabe distinguir tres conceptos: ingresos públicos, ingresos de Derecho público e ingresos de Derecho privado.

Por ingresos públicos se entienden las sumas de dinero que percibe un ente público. El calificativo de públicos hace referencia no a la naturaleza de los ingresos, sino a la del ente que los percibe. Dentro de estos ingresos se distingue entre los de Derecho público y los de Derecho privado. Estas calificaciones atienden, por el contrario, a la naturaleza del ingreso o, más exactamente, a la del título de adquisición. De ahí que se les denomine también con una terminología jurídicamente más precisa derechos de naturaleza pública y derechos de naturaleza privada.

Son derechos de naturaleza pública aquellos en cuya obtención la Administración actúa como tal, es decir, como titular de un poder de imperio, cuyos actos están sujetos al Derecho público, al cual se someten igualmente las relaciones con los otros sujetos de derecho. Según la LGP, en su artículo 5, «son derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal los tributos y los demás derechos de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y sus organismos autónomos que deriven del ejercicio de potestades administrativas».

Los principales de estos ingresos son los tributarios (tasas, contribuciones especiales e ingresos), aunque también existen ingresos de Derecho público no tributarios, como las multas y sanciones económicas. En la gestión de estos ingresos la Administración tiene la facultad de hacer efectiva



su exacción, ante el incumplimiento del obligado, sin recurrir a la vía judicial, mediante un procedimiento ejecutivo: el procedimiento de apremio.

Son derechos de naturaleza privada aquellos en cuya obtención la Administración actúa como un particular, estando sometidos al Derecho privado los vínculos y relaciones que posibilitan dicha obtención. Ante un incumplimiento del deudor, la Administración tiene que recurrir a un procedimiento judicial ante los Tribunales ordinarios.

En un plano estrictamente presupuestario y formal, la distinta configuración que presentan los presupuestos de las Administraciones Públicas (presupuestos limitativos) y los presupuestos de explotación y capital de las entidades públicas empresariales y de las sociedades estatales (presupuestos estimativos) obliga a tratar por separado los ingresos que se comprenden en unos y otros, aun cuando, atendiendo a los efectos jurídicos del Presupuesto sobre los mismos, no existen diferencias significativas. Tanto en los *estados de ingresos* de los presupuestos administrativos, en los que figuran los destinados a financiar el gasto público, como en los presupuestos de explotación y capital de las entidades del sector público empresarial y fundacional solo figuran estimaciones.

Pero el tema de la financiación del gasto no se agota con el estudio de los ingresos públicos. Cuando en un ejercicio estos resultan insuficientes para atender los gastos, surge el problema del déficit, que no es más que una insuficiencia de financiación mediante ingresos ordinarios, que habrá de afrontarse acudiendo al endeudamiento, el cual tendrá que ser amortizado, en último extremo, con ingresos ordinarios, pero en ejercicios futuros. Todo ello presenta numerosas implicaciones de orden económico, pero la realidad no es desconocida para el Derecho, que en forma creciente viene a condicionar la libertad de acción de los poderes públicos en este campo. Ahora bien la deuda pública, tanto en su vertiente de ingreso (emisiones), como en su vertiente de gasto (amortización) merece un estudio independiente en el que habrá de partir del artículo 135 CE y de su desarrollo por la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.



MEMORIA

1. REGULACIÓN CONSTITUCIONAL Y LEGAL

La Memoria anual es el instrumento a través del cual el TCu español informa a las Cortes Generales acerca de la actividad fiscalizadora realizada en el ejercicio correspondiente, así como de las actuaciones jurisdiccionales.

La glosa de este término debe partir ineludiblemente del artículo 136 de la Constitución Española, en cuyo apartado 2, tras aludirse a la rendición de cuentas y a su censura, se prevé la remisión por el TCu a las Cortes Generales de «un informe anual», añadiéndose que en él, «cuando proceda, comunicará las infracciones o responsabilidades en que, a su juicio, se hubiere incurrido». Así pues, la elaboración de un informe de periodicidad anual y su remisión a las Cortes se deriva, de forma directa, de un mandato constitucional.

En el plano legal, la Memoria está contemplada en el artículo 13 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, donde se regula su contenido, así como en el artículo 28 de la Ley 7/1899, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (en adelante, LFTCu), donde, sin embargo, no se precisa su concepto, utilizándose los términos «informe y «memoria» en un sentido equivalente, como también sucede en el referido artículo de la LOTCu. Es más, en el artículo 28 de la LFTCu, además de al «Informe o Memoria anual», se alude a los «Informes o Memorias» aprobados por el Pleno del Tribunal de Cuentas, donde se recoge el resultado de cada procedimiento fiscalizador. Estos «Informes o Memorias», junto a las alegaciones formuladas y las justificaciones presentadas en el correspondiente trámite procedimental, se «expondrán integrados en el Informe o Memoria anual».

2. INFORME Y MEMORIA

El Glosario anexo a las Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, de 23 de enero de 1997, separó ambas locuciones desde



una perspectiva conceptual. De este modo, por «informe» entendía el «*documento aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas que recoge los resultados y conclusiones de la fiscalización*», mientras que la «memoria» quedaba definida como «*documento, de carácter ordinario o extraordinario, que contiene una relación, lista o inventario de diversas actuaciones de fiscalización y sus resultados*». Con este precedente, las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, aprobadas por el Pleno del Tribunal en fecha 23 de diciembre de 2013, consideran como «informe de fiscalización» el «*documento aprobado por el Pleno del Tribunal en el que se exponen los resultados, conclusiones y recomendaciones de un procedimiento de fiscalización*», mientras que por «Memoria anual» entienden el «*documento aprobado por el Pleno en el que se expone una síntesis de las actuaciones practicadas por el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones fiscalizadora y jurisdiccional y en el que se resume su actividad y organización*».

La distinción conceptual que se recoge en el referido Glosario, que se incluye, a modo de anexo, en las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, es el fruto de la evolución del enfoque y del contenido de la Memoria desde su inicial configuración constitucional y legal. En virtud de esta evolución, el Informe anual sobre la gestión económico-financiera del sector público en un determinado ejercicio ha devenido en una memoria de actividades, como se acordó formalmente por el Pleno del Tribunal de Cuentas en su reunión de 28 de junio de 2001. Esta decisión supone acudir a una interpretación flexible –incluso, se diría que sumamente flexible– de los preceptos atinentes al «Informe o Memoria» anual.

En consonancia con el cambio de su enfoque, también el contenido de la Memoria ha sufrido significativas modificaciones. En los términos literales del artículo 13.1 de la LOTCu, el «Informe o Memoria anual» previsto en el artículo 136.2 de la Constitución Española habría de comprender tanto el «análisis de la Cuenta General del Estado y de las demás del sector público», como «la fiscalización de la gestión económica del Estado y del sector público», debiendo además extenderse, entre otros, a una serie de extremos: 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 de dicho sector; el cumplimiento de las previsiones y la ejecución presupuestaria; la racionalidad en la ejecución del gasto público basada en criterios de eficiencia y economía; y la ejecución de los programas de actuación, inversiones y financiación de las sociedades estatales y de los demás planes o previsiones que rijan la actividad de las empresas públicas, así como el empleo de las subvenciones con cargo a fondos públicos.



Por su parte, el artículo 28.5 de la LFTCu prevé que se incorporen al «Informe o Memoria anual» los resultados obtenidos en orden a la corrección de las infracciones, abusos o prácticas irregulares detectadas por el TCu, así como el grado de cumplimiento de las «observaciones emanadas del mismo».

Para apreciar la diferencia entre lo establecido en los preceptos mencionados y la práctica que ha acabado imponiéndose basta con traer a colación, de forma esquemática, el contenido actual de la Memoria anual: organización y actividades (organigrama, recursos humanos, actuaciones en materia de igualdad de género, presupuesto y su liquidación, relaciones institucionales e internacionales); actuaciones fiscalizadoras; memoria de actuaciones jurisdiccionales; y otras actuaciones (así, publicaciones, actividad formativa, actuaciones en materia de transparencia, instrucciones aprobadas).

Con relación a la evolución mencionada, no debe olvidarse que, junto al «Informe o Memoria anual» y los «Informes o Memorias» ordinarios, el artículo 28 de la LFTCu, en su apartado 4, con el antecedente de lo dispuesto en el artículo 12.1 de la LOTCu, contemplaba los «Informes o Memorias extraordinarias», a través de los cuales el TCu pondría el resultado de los procedimientos fiscalizadores correspondientes en conocimiento de las Cortes Generales o de las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas, si unas y otras así lo acordasen o cuando, en los casos de extraordinaria y urgente necesidad, lo considerara pertinente el TCu. Pues bien, en la práctica la excepción se ha convertido en regla general (46), de modo que, conforme a ella, los informes de fiscalización aprobados por el Pleno del Tribunal de Cuentas son remitidos a las Cortes Generales, mientras que, como se ha señalado, el Informe anual se ha transformado en una memoria de actuaciones, en la que se incluye una síntesis de las actuaciones fiscalizadoras.

3. MEMORIA DE ACTIVIDADES JURISDICCIONALES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

Por mandato del artículo 13.3 de la LOTCu, así como del artículo 28 de la LFTCu, la Memoria anual, además de la síntesis de la actividad fiscalizadora, contiene asimismo la de las actuaciones jurisdiccionales llevadas a cabo por el Tribunal durante el año correspondiente. La inclusión de estas actuaciones en la Memoria anual no figuraba en el Proyecto de LOTCu,

(46) En tal sentido, se ha puesto de relieve el «amplísimo uso de la excepción del artículo 28.4 de la LFTCu» (ver MÁNEZ VINDEL, J.: «La nueva configuración del Informe Anual del Tribunal de Cuentas como Memoria de Actuaciones», en *Revista Española de Control Externo* n.º 10, 2002, pág. 142).



siendo su incorporación a la Ley la consecuencia de la aceptación de sendas enmiendas (47).

4. LAS MEMORIAS DE OTRAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES Y DE LOS ÓRGANOS AUTONÓMICOS DE CONTROL EXTERNO

Con uno u otro enfoque y contenido, los Órganos de Control Externo elaboran y hacen públicas sus respectivas memorias anuales, viniendo obligados a ello por las normas legales y, en su caso, reglamentarias que los regulan y debiendo hacerlo, en la mayoría de los casos, en el primer trimestre de cada año. Lo mismo sucede con el TCU de la Unión Europea y con las Entidades Fiscalizadoras Superiores de nuestro entorno. Así, la *Cour des comptes* francesa elabora el *Rapport public annuel*, en el que, entre otros aspectos, se incluyen una selección de observaciones y recomendaciones, el seguimiento de las observaciones y recomendaciones formuladas, y la organización y las funciones, todo ello tanto de la *Cour como de las chambres regionales et territoriales des comptes*. Por su parte, el *Tribunal de Contas* portugués ha venido elaborando y publicando su *Anuário*, en el que, entre otros extremos, se recoge la evolución histórica de la institución, el marco normativo, la organización y el funcionamiento y las relaciones externas, institucionales e internacionales, así como un Relatorio de Atividades e Contas, en el que se incluyen, entre otros aspectos, la actividad del año correspondiente, el ejercicio de las funciones y los recursos utilizados y las perspectivas de futuro, figurando en anexo la cuenta consolidada de la institución y el informe de auditoría externa sobre ella.

(47) Ver FERNÁNDEZ CARNICERO, C. J. (dir.): *La Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas. Trabajos parlamentarios*. Madrid, Cortes Generales, 1984, págs. 65 y 129-130.



MOCIÓN

En el contexto del control externo llevado a cabo por el TCu, la *Moción* es el documento aprobado por su Pleno a través del cual se proponen concretas medidas conducentes a la mejora de la gestión económico-financiera del sector público, incluyendo las medidas legislativas que considere oportunas, a la vista del resultado de los informes de fiscalización previamente aprobados.

De los cuatro tipos de documentos distintos que la legislación reguladora del Tribunal de Cuentas (48) contempla expresamente para exponer y trasladar el resultado del ejercicio de su función fiscalizadora a las Cortes Generales –y en su caso a las Asambleas legislativas de las Comunidades Autónomas– (los *Informes*, las *Memorias*, las *Mociones* y las *Notas*), la LFTCU parece ofrecer dos alternativas para cumplir con la finalidad específica de propuesta de mejora de la gestión: las *Mociones* y las *Notas*. Efectivamente, el artículo 28.6 de la LFTCU señala: «*El Tribunal de Cuentas elevará en todo caso a las Cortes Generales y, en su caso, 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, a la vista de los Informes o Memorias, ordinarias y extraordinarias, a que se refieren los párrafos anteriores y del resultado de la censura de cuentas o procedimientos de fiscalización de que hubiere conocido*».

Sin embargo, la práctica en el ejercicio de la función fiscalizadora ha hecho que sea la *Moción* el instrumento específicamente empleado con esta finalidad, mientras que las *Notas* se utilizan para la exposición de cuestiones que, por su especial importancia o singularidad, se considera conveniente por el TCu segregar del análisis de un determinado procedi-

(48) Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (LOTCU), y Ley 7/1988, de 5 abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTCU).



miento fiscalizador o complementar mediante el análisis de hechos posteriores a la aprobación de un *Informe* (ver la voz «*Nota*» en el presente Glosario).

Lo anterior no quiere decir que a través de los *Informes de fiscalización* o de las *Notas* no pueda el TCu formular las propuestas de mejora que considere pertinentes. Al contrario, la formulación de recomendaciones en unos y otras forma parte de su razón de ser y por definición dichas recomendaciones deben incorporar las medidas que se consideren adecuadas para la mejora de la gestión económico-financiera de la entidad o entidades fiscalizadas, incluyendo, en su caso, la promulgación de normas legales o reglamentarias, o la reforma de las vigentes. Así lo establecen expresamente las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, aprobadas por su Pleno el 23 de diciembre de 2013 (en concreto las Normas Técnicas n.º 84 a 87).

En esta tesitura, la característica distintiva de las *Mociones* con respecto a las recomendaciones incluidas en los *Informes* y las *Notas*, es que las *Mociones* se formulan a la vista del resultado de anteriores *Informes de fiscalización* ya previamente aprobados. En efecto, el TCu goza de una posición institucional privilegiada para advertir, en el ejercicio continuado de su función fiscalizadora, determinados problemas, carencias o defectos estructurales que afectan a la gestión económico-financiera del sector público y que, en ocasiones, solo pueden apreciarse y evaluarse en su justa medida tras su constatación reiterada en distintos ámbitos de dicha gestión. Y es en esas ocasiones en las que el TCu, sin necesidad de llevar a cabo actuaciones fiscalizadoras nuevas, sino a través de la recopilación y sistematización de las deficiencias observadas en anteriores procedimientos fiscalizadores y plasmadas en sus correspondientes *Informes de fiscalización*, puede considerar pertinente formular las oportunas propuestas a las Cortes Generales –o, en su caso a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas–.

Por esta razón, la estructura formal y el planteamiento de las *Mociones* se diferencia de la de los *Informes* y las *Notas*. De conformidad con las antes citadas Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas así como con el Manual de estilo aplicable a los documentos en los que se exponen los resultados del ejercicio de la función fiscalizadora del TCu, aprobado por el Pleno el 23 de julio de 2015, las *Mociones* presentarán la siguiente estructura:

a) La fundamentación de la *Moción*, en la que se expondrán las razones que han dado origen a su elaboración, la necesidad de la misma y los efectos que se persiguen con su formulación.

b) Los antecedentes de la *Moción*, citando en particular los resultados de la actividad fiscalizadora relacionados con el objeto de la misma.



c) Las propuestas de medidas concretas que formula el Tribunal para subsanar las deficiencias puestas de manifiesto en los *Informes de fiscalización* en relación con las materias a que la *Moción* se refiere.

Normalmente, en la tramitación de las *Mociones* no suele darse un trámite de alegaciones específico ya que este debió ser conferido en cada uno de los procedimientos fiscalizadores que le sirven como antecedentes, sin perjuicio de lo cual, el Pleno del Tribunal puede considerar oportuno otorgar dicho trámite en caso de que la *Moción* aborde alguna cuestión nueva no planteada con anterioridad o su alcance así lo justifique.

Salvando estas singularidades, la naturaleza, eficacia jurídica y tramitación de las *Mociones* son coincidentes con las de los *Informes de fiscalización*, ya que se articulan igual que ellos a través de un procedimiento fiscalizador, por lo que resulta pertinente hacer una remisión sobre estos aspectos a las voces de este Glosario «*Informe de fiscalización*» y «*Procedimiento fiscalizador*».

Desde la promulgación de la LOTCU y hasta el momento de elaborar el presente Glosario, el TCu ha aprobado y elevado a las Cortes Generales un total de dieciséis *Mociones* pudiendo afirmarse que, en su práctica totalidad, han servido como factor de cambio para fomentar mejores prácticas administrativas relativas a la gestión del gasto público o para impulsar, de modo decisivo, cambios legislativos de significativa trascendencia en el ámbito de la gestión económico-financiera y contable del gasto público. Todas ellas pueden ser consultadas en la página web del Tribunal de Cuentas.



MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS

1. INTRODUCCIÓN

El punto de partida para el estudio de las modificaciones presupuestarias es el concepto de crédito presupuestario. Los estados de gasto de los presupuestos se componen de un conjunto de partidas de las cuales tienen la condición de créditos aquellas que implican la puesta a disposición del gestor de unos fondos para la cobertura de necesidades públicas. En su artículo 35, la Ley General Presupuestaria –LGP– define el crédito presupuestario en los siguientes términos:

«Son créditos presupuestarios cada una de las asignaciones individualizadas de gasto, que figuran en los presupuestos de los órganos y entidades a que se refiere el artículo 33.1.a) de esta ley, puestas a disposición de los centros gestores para la cobertura de las necesidades para las que hayan sido aprobados.»

A partir del texto transcrito y del resto de la normativa reguladora puede definirse sencillamente el crédito como la partida presupuestaria vinculante, vinculación que implica unos límites al gasto público de orden cuantitativo, cualitativo y temporal. De ahí que toda modificación presupuestaria supone un cambio en la cuantía, que puede ser al alza o a la baja, en la finalidad o en la anualidad de los créditos aprobados por las Cortes Generales, es decir, en alguno o en varios de los aspectos en que el Presupuesto limita al gasto público.

La problemática de las modificaciones presupuestarias se circunscribe, por tanto, a los estados de gastos de las entidades del sector público administrativo, y precisamente en el nivel en que son vinculantes, que pueden conceptos, artículos o capítulos. Por ello, en rigor, más que de modificaciones presupuestarias debería hablarse de modi-



ficaciones crediticias. Ni los estados de ingresos de dichas entidades ni las estimaciones de gastos e ingresos de los presupuestos de explotación y capital ofrecen especiales problemas dado el carácter meramente estimativo de sus previsiones. Se puede recaudar por encima o por debajo de las previsiones sin que por ello haya que modificar las estimaciones iniciales.

2. REGULACIÓN DE LAS MODIFICACIONES

La regulación de las modificaciones por la legislación española, muy laxa en el pasado, es en la actualidad muy rigurosa, a lo que han conducido las exigencias del Tratado de la Unión Europea en orden al control del déficit y de los posteriores acuerdos y reglamentos comunitarios que han desarrollado y endurecido progresivamente las expresadas exigencias.

En la actualidad, se han establecido unas exigencias sustantivas para poder modificar los créditos cuyo punto de partida se contiene en el artículo 31 LOEPSF desarrollado por los artículos 50 y 59 LGP, que establecen mecanismos para evitar que se incremente con su empleo la necesidad de financiación del ejercicio. El primero de los preceptos mencionados dispone que en los presupuestos del Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales incluirán en sus Presupuestos una dotación diferenciada de créditos presupuestarios que se destinará, cuando proceda, a atender necesidades de carácter no discrecional y no previstas en el Presupuesto inicialmente aprobado, que puedan presentarse a lo largo del ejercicio. Es el denominado fondo de contingencia de ejecución presupuestaria, que constituye un límite cuantitativo para las modificaciones a que se refiere. En el caso del Estado, el Fondo, constituido con el dos por ciento del total del gasto para operaciones no financieras, sólo puede destinarse a financiar ampliaciones de crédito, créditos extraordinarios y suplementos de crédito e incorporaciones de crédito, conforme se dispone en la correspondiente regulación de estas figuras sin perjuicio de que, como se ha indicado, se haya de tratar de necesidades no discrecionales e imprevistas.

Ahora bien, existen modificaciones presupuestarias que no reducen la necesidad de financiación y que, por tanto, no se ven afectadas cuantitativamente por la dotación del expresado fondo en los términos establecidos en el artículo 50 LGP.

A partir de las expresadas previsiones, en las figuras de modificación crediticia que vamos a considerar seguidamente cabe diferenciar entre las modificaciones en créditos de operaciones financieras y no financieras. Las primeras no afectan en ningún caso a la necesidad de financiación, y por tanto, no se ven concernidas por las restricciones que del fondo deri-



van mientras que, dentro de las segundas, cabe distinguir los siguientes supuestos:

- Aumentos de crédito financiados con nuevos o mayores recursos, no financieros, de los previstos en el presupuesto inicial (al disponer de financiación específica no afectan a la necesidad de financiación).
- Aumentos de crédito a financiar con el Fondo de contingencia de ejecución presupuestaria (el aumento crediticio arrastra un incremento de la necesidad de financiación por lo que hay que recurrir al expresado fondo).
- Aumentos de crédito a financiar con un menor gasto en otras partidas no financieras (bajas) (no afectan a la necesidad de financiación).

En sus aspectos formales la regulación de las modificaciones se contiene casuísticamente en la LGP (arts. 51 a 63) que tipifica una serie de figuras modificativas respecto de las que se concretan sus caracteres, el procedimiento y los requisitos para acordarlas y los órganos que tienen competencia para hacerlo.

3. FIGURAS DE MODIFICACIÓN PRESUPUESTARIA

Según el artículo 51 LGP: «La cuantía y finalidad de los créditos contenidos en los presupuestos de gastos solo podrán ser modificadas durante el ejercicio, dentro de los límites y con arreglo al procedimiento establecido en los artículos siguientes, mediante:

- Transferencias.
- Generaciones.
- Ampliaciones.
- Créditos extraordinarios y suplementos de crédito.
- Incorporaciones».

Estas figuras se regulan casuísticamente en la LGP (arts. 51 a 63) en la que se concretan igualmente los órganos que tienen competencia para acordarlas: Cortes Generales, mediante ley, o por acuerdo del Gobierno, Ministro de Hacienda y Función Pública, Ministros Jefes de los distintos Departamentos, y presidentes y directores de las entidades del sector público administrativo. Los Presidentes de los órganos constitucionales tienen, con alguna excepción, las mismas competencias que los Ministros sin perjuicio de la autonomía presupuestaria de las Cortes Generales). Sin entrar en el detalle de la regulación brindaremos los rasgos esenciales de cada figura.



a) **Transferencias**

La LGP dedica el artículo 52 a la regulación de las transferencias; y comienza por ofrecernos una definición meramente contable de las mismas: «*Las transferencias son trasposos de dotaciones entre créditos*». Contablemente la transferencia se instrumenta mediante baja en una aplicación presupuestaria de carácter vinculante y alta simultánea por igual importe en otra.

Desde una óptica jurídica, la transferencia supone un cambio en el destino o la finalidad de un crédito, cuya dotación pasa a ser asignada a otro diferente.

La circunstancia de que el crédito (partida presupuestaria vinculante) pueda coincidir con capítulos, artículos, conceptos o subconceptos presupuestarios, da lugar a que la transferencia pueda darse entre partidas presupuestarias con distinto nivel de desagregación, constituyendo supuesto determinante de la misma que la insuficiencia se produzca donde esté establecida la vinculación jurídica.

La definición legal deber ser matizada en el sentido de que los trasposos deberán realizarse entre créditos de una misma Sección del Presupuesto del Estado (excepto las que sean consecuencia de reorganizaciones administrativas) o de un mismo organismo, pues en otro caso nos adentraríamos en el ámbito de otras figuras.

Al ser la transferencia una figura equilibrada desde el punto de vista del déficit, la LGP es generosa en su admisión, previendo que puede realizarse entre los diferentes créditos del presupuesto, incluso con la creación de créditos nuevos. No obstante, están sujetas a determinadas restricciones.

b) **Generaciones**

A tenor del artículo 53 LG, las generaciones son modificaciones que incrementan los créditos como consecuencia de la realización de determinados ingresos no previstos o superiores a los contemplados en el presupuesto inicial.

El artículo 134 CE exige que en el Presupuesto inicial se incluyan todos los ingresos y gastos previstos (principio de universalidad), y el correlativo principio contable de presupuesto bruto exige que la totalidad de los ingresos públicos se aplique a presupuesto de ingresos y la totalidad de los gastos al presupuesto de gastos. Consecuentemente, si a lo largo del ejercicio se producen ingresos superiores a los previstos que permiten financiar mayores gastos se hace preciso habilitar los correspondientes créditos. Para llevar a cabo la necesaria habilitación, la Ley ha creado un mecanismo específico: la generación de crédito.



La generación se nos presenta como una figura de modificación que no genera déficit en el ejercicio, excepto en el supuesto de que los ingresos se hayan generado en el último trimestre del año anterior. En este último supuesto, la generación se permite si bien con carácter excepcional. Los ingresos que pueden dar lugar a generaciones de crédito son únicamente los tasados en el artículo 53 LGP.

c) **Ampliaciones**

La LGP no define la ampliación de crédito. No obstante, a partir de su regulación legal pueden definirse los créditos ampliables como aquellos créditos en los que la cuantía máxima de la autorización presupuestaria es indeterminada pero determinable con arreglo a los criterios establecidos en la propia Ley. El crédito ampliable supone una inversión de la lógica presupuestaria, ya que no es el crédito el que determina el montante de las obligaciones, sino que son estas las que determinan el montante del crédito.

En el artículo 54 LGP se establecen singularizadamente varios supuestos de créditos ampliables y de su forma de financiación, de los que es especialmente relevante en el plano cuantitativo la de los créditos destinados a satisfacer obligaciones derivadas de la Deuda del Estado y de sus organismos autónomos, tanto por intereses y amortizaciones de principal como por gastos derivados de las operaciones de emisión, conversión, canje o amortización de la misma. El carácter ampliable de estos créditos es una exigencia constitucional (art. 135.3 CE) y al referirse a operaciones financieras no se financian con cargo al fondo de contingencia, por lo que carecen de límite cuantitativo.

Con un carácter genérico se declaran ampliables los destinados a atender obligaciones específicas del respectivo ejercicio, derivadas de normas con rango de ley, que de modo taxativo y debidamente explicitados se relacionen en el estado de gastos de los Presupuestos Generales del Estado y, en su virtud, podrá ser incrementada su cuantía hasta el importe que alcancen las respectivas obligaciones.

d) **Créditos extraordinarios y suplementos de crédito**

El crédito extraordinario consiste en la concesión de una autorización presupuestaria para atender una necesidad no prevista en la Ley de Presupuestos. El suplemento de crédito tiene por objeto elevar el techo de una autorización presupuestaria que se revela insuficiente.

Son requisitos comunes para la tramitación de estas modificaciones que el gasto no pueda demorarse hasta el ejercicio siguiente y



que no sea posible atender la necesidad a través de las restantes figuras modificativas, por lo que se trata de una figura de carácter residual en cuanto a su empleo, lo que constituye una nota negativa pero que es la que lo diferencia en último extremo de otras figuras modificativas (art. 55.1 LGP).

A tenor del artículo 55 LGP, si la necesidad surgiera en operaciones no financieras del presupuesto del Estado, el crédito extraordinario o suplementario se financiará mediante baja en los créditos del Fondo de Contingencia o en otros no financieros que se consideren adecuados. Por el contrario, si la necesidad surgiera en operaciones financieras del Presupuesto, se financiará con Deuda Pública o con baja en otros créditos de la misma naturaleza, por lo que no afectará a la necesidad de financiación, y no consumirá dotación del fondo.

La financiación de los créditos extraordinarios o suplementarios en los presupuestos de los organismos autónomos únicamente podrá realizarse con cargo a la parte del remanente de tesorería al fin del ejercicio anterior que no haya sido aplicada en el presupuesto del organismo, o con mayores ingresos sobre los previstos inicialmente, ingresos que podrían tener su origen en una transferencia desde el Presupuesto del Estado.

e) **Incorporaciones de crédito**

El principio constitucional de anualidad de los créditos tiene su más típica excepción en la figura de la incorporación, que permite que los créditos de un ejercicio no aplicados en el mismo puedan serlo en uno posterior.

En aplicación de dicho principio, el artículo 49.2 LGP establece que aquellos créditos que en el último día del ejercicio no estén afectados al cumplimiento de obligaciones reconocidas quedan anulados de pleno derecho. La anulación afectará incluso a créditos que amparen gastos comprometidos y en fase de ejecución. Sin embargo, la ley establece excepciones a esta regla.

La más típica excepción se da en la figura de la incorporación, que permite que los créditos del ejercicio anterior no aplicados en el mismo puedan serlo en el posterior, previa contabilización del remanente no aplicado en el nuevo Presupuesto.

En el artículo 58 LGP se contemplan varios supuestos en que cabe la incorporación. Tales supuestos son, además de aquellos en que así lo disponga una norma de rango legal (supuesto que por obvio no era necesario relacionar), otros cuya característica común es que lo que se pretende es ultimar operaciones con repercusión presupuestaria iniciadas y no finalizadas en el ejercicio para el que se otorgó el crédito.



Las incorporaciones de crédito que afecten al presupuesto del Estado se financiarán mediante baja en el Fondo de Contingencia conforme a lo previsto en el artículo 50 de esta ley o con baja en otros créditos de operaciones no financieras.

NORMAS DE FISCALIZACIÓN

1. DEFINICIÓN

Por normas de fiscalización puede entenderse un conjunto de reglas, procedimentales y técnicas, aplicables, con carácter obligatorio u orientativo, a la actividad fiscalizadora, y cuya finalidad es homogeneizar y normalizar dicha actividad y contribuir a la mejora de su calidad.

2. LAS NORMAS DE FISCALIZACIÓN DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

Estas normas pueden tener un origen heterónimo, pero, por lo general, son la consecuencia de la autorregulación, tal y como sucede en el ámbito del control externo español. Así acaeció, en efecto, en el caso de las Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, de 23 de enero de 1997, cuyo contenido no era una mera traslación de las normas legales que regulan este órgano, ya que incorporaba, si bien con alcance meramente indicativo, distintos aspectos no contemplados en ellas. Las Normas se cuidaban, empero, de esclarecer que, en todo lo que no fuera el resultado de la mera traslación o aplicación de la normativa vigente, tendrían efectos internos, afectando solo a los órganos del Tribunal.

Más tarde, el Pleno del Tribunal de Cuentas aprobó, el 28 de octubre de 2010, unas Normas Internas de contenido primordialmente procedimental, que derogaron otras anteriores, de 14 de febrero de 2002.

Con estos precedentes, el Pleno del Tribunal de Cuentas, por Acuerdo de 23 de diciembre de 2013, aprobó las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, que han sido objeto de algunas modificaciones posteriores. Se trata de un texto normativo único, pero compuesto de dos partes diferenciadas: normas técnicas y normas de procedimiento, completadas por un glosario. Las primeras, según se expresa en el preámbulo del documento, tienen por objeto la regulación de la planificación, la ejecución, la exposición de los resultados y el control de calidad de los de los procedi-



mientos fiscalizadores, mientras que las segundas se dirigen a regular la tramitación interna de dichos procedimientos y responden a la necesidad de articular la relación entre los órganos que intervienen en el ejercicio de la función de fiscalización en una institución de naturaleza colegiada, como es el TCu.

Las normas técnicas abarcan aspectos tales como la definición de conceptos básicos, los principios y normas de conducta a que habrá de acomodarse el personal fiscalizador, la organización del equipo de fiscalización, la planificación, la ejecución del trabajo, el contenido y la presentación de los resultados, el trámite de alegaciones y el control de calidad de los procedimientos. Por su parte, las normas de procedimiento se refieren a aspectos tales como la función fiscalizadora, la rendición de cuentas y la remisión de documentación, la planificación a medio y largo plazo, el programa anual de fiscalizaciones, las directrices técnicas para la elaboración de informes, la toma de conocimiento, por el Pleno, del desarrollo e incidencias de los procedimientos, el trámite de alegaciones, la tramitación de los proyectos de informes, mociones y notas, la Declaración sobre la Cuenta General del Estado, la Memoria Anual del Tribunal de Cuentas, y las reuniones de la Sección de Fiscalización.

Debe destacarse que estas Normas de Fiscalización no son, como las anteriores, orientativas o indicativas, sino que tienen carácter obligatorio.

Estas Normas de Fiscalización han sido completadas con posterioridad por tres manuales, aprobados por el Pleno del Tribunal de Cuentas en el año 2015: de Fiscalización Operativa o de Gestión, de Procedimientos de Fiscalización de Regularidad, y de Estilo, que han sido objeto de algunas modificaciones posteriores. Al finalizar 2018, se encontraba en elaboración un nuevo manual, referente al seguimiento de las recomendaciones.

3. LAS ISSAI

Como se señala en el preámbulo de estas Normas de Fiscalización, su adopción se enmarca en la tendencia internacional hacia la armonización de las normas de auditoría, una de cuyas manifestaciones principales, por referirnos tan solo a las específicamente aplicables al control externo del sector público, fue la aprobación de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (*International Standards of Supreme Auditing Institutions-ISSAI*) por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), como consecuencia de los trabajos iniciados en 2004 y cuya primera serie completa fue aprobada en el año 2010. Estas normas están estructuradas en cuatro niveles: el primero está integrado por la Declaración de Lima, de 1977, y corresponde a los principios fundamentales; el segundo se refiere a los requisitos



previos para el funcionamiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS); el tercero concierne a los principios fundamentales de auditoría; y el cuarto atañe a las directrices de auditoría. De estas, las de auditoría financiera incorporan las Normas Internacionales de Auditoría (NIA).

Las ISSAI recogen principios y prácticas generalmente aceptadas, así como criterios consensuados de buenas prácticas y, aunque puedan no ser directamente vinculantes, proyectan su influencia sobre los distintos ordenamientos jurídicos.

La adaptación de las ISSAI de los niveles tercero y cuarto para su aplicación en España ha sido llevada a cabo por una Comisión de normas y procedimientos Tribunal de Cuentas-Órganos de Control Externo (OCEX), dando lugar a las ISSAI.ES. El ámbito subjetivo de estas normas son las que en ellas se denominan «Instituciones Públicas de Control Externo» (ICEX), término que comprende tanto al referido Tribunal, como a los OCEX.

Como se explica en la Introducción de las ISSAI-ES del tercer nivel, en la adaptación de las ISSAI se plantea el problema de traducir el término inglés *audit*. La cuestión ha sido resuelta conforme al criterio establecido en el Glosario adjunto a las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, empleándose el término «fiscalización» para designar la función constitucional, estatutaria o legalmente atribuida a los ICEX y la expresión «auditoría» para designar una determinada técnica empleada en el ejercicio de dicha función. Se ha incluido, empero, el término «auditoría» en la denominación de las ISSAI atinentes a las auditorías financieras, por la mayor consolidación que esta técnica ha alcanzado en su normalización, mientras que en las demás se utiliza la expresión «fiscalización».

4. LAS NORMAS DE FISCALIZACIÓN DE LOS OCEX

Antes de que el TCu dispusiera de normas de fiscalización, los OCEX ya habían desarrollado actuaciones tendentes a la normalización de la actividad fiscalizadora. En concreto, como fruto del trabajo desarrollado por una comisión de coordinación de dichos órganos, creada en mayo de 1989, los OCEX contaban, desde 1992, con el documento denominado «Principios y Normas de Auditoría del Sector Público», en el que se pretendía, según su preámbulo, recoger los criterios fundamentales que deben ser observados por las instituciones de control externo y diseñar un marco normativo uniforme y conforme con los principios, normas y procedimientos generalmente aplicados en la actividad auditora, que permita disponer de informes homologables entre sí. En el ámbito autonómico, la normalización de la actividad fiscalizadora ha sido completada, además de por las Normas Internacionales de Auditoría del Sector Público del



Nivel III (ISSAI-ES 100,200, 300 y 400) y del Nivel IV (ISSAI-ES 1000,1003, 1700,3000, 3100 y 4000), por diversas Guías Prácticas de Fiscalización.

5. LAS NORMAS DE FISCALIZACIÓN DE DIVERSAS EFS

El Tribunal de Cuentas de la Unión Europea cuenta con sendos manuales, de auditoría financiera y de conformidad, y de auditoría de gestión, además de directrices prácticas sobre métodos de auditoría.

Las EFS de distintos países disponen asimismo de normas derivadas de la autorregulación. Así, en el ámbito anglosajón, pueden citarse las normas de auditoría (*Auditing Standards*) de la Oficina Nacional de Auditoría de Australia (*Australian National Audit Office-ANAO*) y las de idéntica naturaleza del Auditor General de Nueva Zelanda. En los Estados Unidos de América, la *U. S. Government Accountability Office* (GAO) cuenta con normas de auditoría (*Generally Accepted Government Auditing Standards*), conocidas como *The Yellow Book*, y con un Manual de Auditoría Financiera (*Financial Audit Manual*). La Oficina del Auditor General de Canadá (OAG) dispone también de un manual (*Direct Engagement Manual/Manuel pour les missions d'appréciation directe*).

De las actividades normalizadoras de las EFS de características similares al Tribunal de Cuentas de España, pueden citarse las desarrolladas por la *Cour des Comptes* francesa, que cuenta con unas normas profesionales a las que deben acomodarse sus miembros, así como los de las cámaras regionales y territoriales de cuentas, en el ejercicio de sus atribuciones, todo ello en aplicación del artículo 38 de la Ley n.º 2011-1862, de 13 de diciembre de 2011 (49). Estas normas, adoptadas en diciembre de 2014, constituyen una formalización de buenas prácticas y comprenden disposiciones sobre aspectos transversales (programación, recursos humanos y calidad del trabajo), así como disposiciones específicas sobre cada una de las principales misiones asignadas a los mencionados órganos de control externo. Por su parte, el Tribunal de Cuentas portugués, conforme a lo previsto en su Ley de Organización y Procedimiento, dispone de algunos manuales: de principios fundamentales de auditoría; de auditoría de resultados; y de auditoría y procedimientos, así como otro referente a los contratos de colaboración público-privada (*Linhas de Orientação –Guide Lines– e Procedimentos para o desenvolvimento de Auditorias Externas a Parcerias Público Privadas*).

(49) Este artículo adicionó un nuevo párrafo al artículo 112-8 del Código de las Jurisdicciones Financieras, del siguiente tenor: «*Les membres de la Cour des comptes sont tenus de se conformer, dans l'exercice de leurs attributions, aux normes professionnelles fixées par le premier président, après avis du Conseil Supérieur de la Cour des comptes*». Este mismo artículo añadió asimismo un nuevo párrafo al artículo.

NOTA

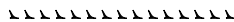
1. INTRODUCCIÓN

En el contexto del control externo de la gestión económico-financiera del sector público llevado a cabo por el TCu, las *Notas* constituyen una modalidad documental en la que el TCu expone los resultados de su actividad fiscalizadora.

La legislación reguladora del TCu contempla cuatro tipos de documentos distintos para exponer y trasladar a las Cortes Generales –y en su caso a las Asambleas legislativas de las Comunidades Autónomas– el resultado del ejercicio de su función fiscalizadora: los *Informes*, las *Memorias*, las *Mociones* y las *Notas*. Sin embargo, no existe una definición legal clara que confiera un alcance preciso a cada uno de estos documentos, y ha sido la práctica en el ejercicio de la función fiscalizadora la que, con el tiempo, ha ido acotando el contenido y finalidad que corresponde otorgar a cada uno de ellos (ver en el presente Glosario las voces «*Informe de fiscalización*», «*Memoria*» y «*Moción*»).

Aunque el artículo 28.6 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTCU) parece querer equiparar conceptualmente las *Notas* y las *Mociones* (50), lo cierto es que la práctica fiscalizadora las ha asimilado en mucha mayor medida, en su sentido teleológico, con los *Informes de fiscalización*. En efecto, al igual que sucede en el caso de los *Informes*, las *Notas* son documentos aprobados por el Pleno del Tribunal de Cuentas en los que se exponen los resultados, conclusiones y recomendaciones deducidos de los correspondientes procedi-

(50) Este artículo dispone lo siguiente: «6. *El Tribunal de Cuentas elevará en todo caso a las Cortes Generales y, en su caso, 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, a la vista de los Informes o Memorias, ordinarias y extraordinarias, a que se refieren los párrafos anteriores y del resultado de la censura de cuentas o procedimientos de fiscalización de que hubiere conocido*».



mientos de fiscalización, que han de elevarse a las Cortes Generales y publicarse en el Boletín Oficial del Estado. Cuando la actividad fiscalizadora se refiera a las Comunidades Autónomas o a Entidades que de ellas dependan, las *Notas* deben remitirse, asimismo, a la Asamblea Legislativa de la respectiva Comunidad y publicarse también en su Boletín Oficial.

2. EVOLUCIÓN DE LAS NOTAS A LO LARGO DEL TIEMPO

Tras la promulgación de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (LOTCU), las primeras *Notas* que se tramitaron por el TCu entre los años 1983 y 1985 (en concreto se tramitaron nueve *Notas* en este periodo) tuvieron como objeto la plasmación del resultado de fiscalizaciones realizadas sobre un muy específico ámbito objetivo o subjetivo de control (la fiscalización de determinados contratos celebrados por un concreto órgano de contratación, o la fiscalización de algún organismo en particular). En definitiva, las *Notas* tenían entonces una finalidad similar a la de los *Informes de fiscalización*, siendo su característica distintiva su brevedad al tener un objeto limitado. Por ello, las primeras Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, que eran de fecha 23 de enero de 1997, contenían en su Glosario anexo la siguiente definición: «*Nota: Comunicación del Tribunal de Cuentas a las Cortes Generales o Asambleas legislativas de las Comunidades Autónomas de alcance reducido, acerca de determinadas irregularidades puestas de manifiesto en el transcurso del correspondiente procedimiento fiscalizador*».

A este periodo siguió otro, entre los años 1986 y 1998, en el que no fue tramitada ninguna *Nota*. Dicho periodo coincidió con la expansión del empleo de la figura del *Informe de fiscalización*, entendido como informe especial desgajado del *Informe anual* al que se refieren la LOTCU y la LFTCU, razón que explica en cierto modo el desuso en el empleo de la *Nota*, en favor de la utilización del *Informe* (ver la voz «*Informe de fiscalización*» del presente Glosario).

A partir de 1999 fue retomado, no obstante, el empleo de la *Nota* (han sido aprobadas otras nueve *Notas* desde entonces hasta la fecha de elaboración de este Glosario), pero con un objeto matizadamente diferente: a través de ellas pasó a exponerse el resultado de cuestiones relevantes observadas en el curso de otros procedimientos fiscalizadores y que merecían una atención monográfica especial, o aspectos complementarios a informes anteriormente aprobados, que hubieran requerido un seguimiento especial o alguna profundización adicional. Por ello, las posteriores (y actualmente vigentes) Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, aprobadas el 23 de diciembre de 2013, recogen en su Glosario terminológico la siguiente definición más actualizada: «*Nota de fiscalización: documento aprobado por el Pleno relativo a cuestiones que, por*



su especial importancia o singularidad, se considere conveniente segregar del análisis de un determinado procedimiento fiscalizador o complementar mediante el análisis de los hechos acaecidos con posterioridad a la aprobación del informe».

3. NATURALEZA, TRAMITACIÓN Y EFICACIA DE LAS NOTAS

Por lo demás, la naturaleza, eficacia jurídica, forma y tramitación de las *Notas* de fiscalización son coincidentes con las de los *Informes de fiscalización*, y se articulan igual que ellos a través de un procedimiento fiscalizador, por lo que resulta pertinente hacer una remisión sobre estos aspectos a las voces de este Glosario «*Informe de fiscalización*» y «*Procedimiento fiscalizador*».

OBSERVACIONES

1. INTRODUCCIÓN

La fase de observaciones es una de las que conforman el procedimiento fiscalizador. La existencia de esta fase si bien está establecida en la LFTCU tiene una fuerte carga de *usus fori*.

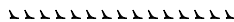
Lo que establece el artículo 44 de la LFTCu, en su párrafo 3, es que una vez tratadas las alegaciones de los responsables del ámbito fiscalizado (las alegaciones forman otra fase del procedimiento fiscalizador y existe un término en este Glosario que se refiere a ellas) el Departamento ponente (el Departamento en el que se siga el procedimiento dice el precepto) «lo pondrá de manifiesto al Ministerio Fiscal y Servicio Jurídico del Estado en el Tribunal de Cuentas, al objeto de que, dentro de un plazo común no superior a treinta días, formulen lo que estimen pertinente en relación con sus respectivas competencias».

Y continúa el artículo 44 en su párrafo 4 diciendo que «(l)a Sección de Fiscalización deliberará sobre el citado proyecto y lo someterá a la aprobación del Pleno del Tribunal».

Nótese que en ningún momento el artículo 44 utiliza el término «observaciones», en realidad la LFTCu solo lo usa en el artículo 28.5, dentro del contenido de la Memoria Anual y con un sentido distinto (51).

Puede apreciarse por tanto que, en la regulación legal, tras el tratamiento de alegaciones, se da traslado al Ministerio Fiscal y a la Abogacía del Estado para que informen en orden a sus respectivas competencias y se procede a una deliberación de la Sección de Fiscalización, antes de elevar el proyecto de informe de fiscalización al Pleno.

(51) En la LOTCu tampoco aparece el término «observaciones».



2. ARTICULACIÓN EN LA PRÁCTICA

Pero la práctica, consagrada en las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, da lugar a lo siguiente: simultáneamente al envío del proyecto al Ministerio Fiscal y al Abogado del Estado, se remite también a todos los miembros del Pleno para que puedan formular las observaciones que consideren convenientes, tras el tratamiento de las observaciones realizado por el Departamento ponente el proyecto se incluye en el orden del día de la Sección de fiscalización donde será objeto de debate, tras el mismo (la Sección debate, pero no aprueba el proyecto, en realidad ni tan siquiera aprueba su elevación al Pleno, es decir la sección debate, pero no vota) el proyecto se eleva al Pleno para su aprobación (52).

Es decir, en la práctica se ha creado una figura, la de las observaciones, como un trámite con su propio plazo, para facilitar la deliberación de la Sección de Fiscalización. No es lógico que un proyecto se debata sin que antes quienes deban debatirlo hayan tenido la ocasión de presentar «enmiendas», si se las quiere llamar así, tras un periodo de estudio y sin que esas «enmiendas» también sean estudiadas y tratadas por el Departamento ponente.

Así que la existencia de ese trámite de observaciones, aun no previsto en la ley, es perfectamente válida, pues no es más que un acto preparatorio de otro trámite, sí previsto en este caso, que es el debate por la Sección de Fiscalización.

Más discutible es que en ese momento del procedimiento fiscalizador, antes del debate de la Sección de Fiscalización, se envíe el proyecto a los miembros del Pleno que no forman parte de dicha Sección, dado que el fundamento para la existencia de las observaciones es ese debate. Pero el argumento de facilitar el trámite de debate en la Sección es también aplicable a facilitar el debate en el Pleno, aunque esta «facilitación» se produce en momento procedimental inoportuno.

El caso es que la fórmula ha cobrado carta de naturaleza y se utiliza no solo para la tramitación de los proyectos de informes de fiscalización sino también los de las directrices técnicas y el Programa Anual de Fiscalizaciones en las que existe un trámite de observaciones.

(52) De la dicción literal del 44.4 de la LFTCu podría desprenderse que el Pleno aprueba o no el proyecto, pero que no puede modificarlo tras el debate de la Sección de Fiscalización (dice literalmente «lo someterá a la aprobación del Pleno»), pero desde un punto de vista de lógica procedimental, en el Pleno se puede modificar un proyecto para lograr la aprobación del mismo (aunque esto no sea frecuente), pues devolverlo a la Sección para un nuevo trámite de deliberación implicaría una pérdida de tiempo.

3. REGULACIÓN DE LAS OBSERVACIONES EN LAS NORMAS DE FISCALIZACIÓN DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

En cuanto a la regulación de las observaciones en las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas se encuentra, fundamentalmente, en las normas 69 y siguientes de las de Procedimiento.

La Norma 69 dice que al tiempo de remitir el proyecto de informe junto con las alegaciones al Ministerio fiscal y al Servicio Jurídico del Estado, el departamento ponente lo enviará a los restantes miembros del Pleno a fin de que, en el mismo plazo fijado para aquellos (que no será inferior a 10 días), realicen por escrito las observaciones que consideren convenientes.

Además, en los escritos de remisión del proyecto de informe se indicará que están disponibles para consulta de los miembros del Pleno los documentos y antecedentes que han servido de fundamento al resultado que se acompaña.

Las observaciones formuladas por los miembros del Pleno se enviarán al departamento ponente y a la Presidencia de la Sección de Fiscalización.

El departamento ponente redactará un escrito de contestación a las observaciones recibidas en el que expondrá de forma motivada la posición del departamento respecto de cada una de ellas. El plazo para formular este escrito es también de 10 días y se acompañará, en su caso, la propuesta de modificaciones del proyecto inicialmente distribuido, indicando si se solicita que se incluya el proyecto en el orden del día de la siguiente reunión de la Sección.

La Presidencia de la Sección de Fiscalización distribuirá a todos los miembros del Pleno las observaciones formuladas, el escrito de contestación del departamento ponente junto con las páginas del proyecto cuya modificación se propone, y los dictámenes emitidos, en relación con sus respectivas competencias, por el Ministerio Fiscal y el servicio jurídico del Estado.

Si al analizarse y deliberarse en la Sección de Fiscalización el proyecto de informe y la documentación complementaria se hubiese acordado la modificación del texto inicial, el departamento ponente elaborará el nuevo texto y lo remitirá a la Presidencia de la Sección de Fiscalización, que procederá a su distribución a todos los miembros del Pleno.

La Sección de Fiscalización elevará al Pleno del Tribunal el proyecto de informe, incluyendo las modificaciones acordadas en su caso.

Se ha transcrito aquí esquemáticamente la regulación de las observaciones para que pueda apreciarse el funcionamiento de las mismas dentro del procedimiento fiscalizador. Nótese que las observaciones las pueden formular todos los miembros del Pleno y el Ministerio Fiscal y que sin embargo solo las pueden debatir en la Sección de Fiscalización los miembros de esta.



Debe hacerse referencia por último a un aspecto fundamental en relación con las observaciones.

Resulta importante en toda organización, y está en boga en las entidades auditoras, especialmente en las privadas, el control de calidad de los procedimientos, el verificar si cada procedimiento ha sido cumplido, si en cada proceso se han observado, las normas procedimentales.

Si bien es deseable trasladar a las entidades fiscalizadoras públicas el concepto de control de calidad (53), no es menos cierto que se debe hacer adaptándolo a la naturaleza pública de estos entes.

El problema principal es que en un procedimiento fiscalizador de una entidad pública el máximo órgano de la misma, en el caso del TCu su Pleno, es depositario de un poder público atribuido por la Constitución y por la Ley. El artículo 21.3.a) de la LOTCu atribuye al Pleno el ejercicio de la función fiscalizadora y por tanto nadie puede corregir los informes aprobados por el Pleno, del mismo modo que no pueden recurrirse las Sentencias del Tribunal Supremo (salvo excepción) o del Tribunal Constitucional.

Por tanto el control de calidad ha de ser anterior a la aprobación por el Pleno. Y aquí es donde las observaciones juegan su otro papel (aparte del procedimental de preparar los debates de la Sección de Fiscalización y del Pleno) pues la Norma 99 de las Técnicas dice que «(1) *a calidad de los procedimientos fiscalizadores se controlará por el departamento o unidad ponente, mediante procedimientos normalizados de control; por los miembros del Pleno, a través del trámite de observaciones... y por la Presidencia de la Sección de Fiscalización, que realizará el control formal del informe...*»

Y de esa forma se produce un control de calidad material respetando la supremacía constitucional del Pleno.

(53) El Glosario de las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas define el control de calidad como las actuaciones que tienen por objeto verificar si la fiscalización se ha realizado de conformidad con las presentes normas y, en particular, si se han alcanzado todos los objetivos y si la evidencia obtenida es suficiente y adecuada para sustentar las conclusiones.



ÓRGANOS AUTONÓMICOS DE CONTROL EXTERNO

1. INTRODUCCIÓN

El acrónimo OCEX (órgano u órganos de control externo) ha cobrado fortuna para denominar a los órganos de control externo, aunque debe decirse que ordinariamente se utiliza para referirse exclusivamente a los órganos autonómicos, y no al TCu estatal. Habida cuenta de que en este Glosario existe de manera independiente la voz «*Tribunal de Cuentas*», que incluso tiene dos entradas, una como órgano de fiscalización y otra como órgano de enjuiciamiento, aquí nos vamos a referir exclusivamente a los órganos de control externo autonómicos (54).

La Constitución no preveía la existencia de órganos de control de cuentas autonómicos, la Ley Orgánica de Financiación de la Comunidades Autónomas estableció la posibilidad de dichos órganos, tanto por estipulación estatutaria como por creación a través de ley autonómica, la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas solamente contemplaba el nacimiento de órganos de control autonómicos derivados de Estatutos de autonomía y en ese momento cuatro de los Estatutos de autonomía iniciales establecían la creación de ese tipo de órganos.

A partir de esta situación fueron creándose diversos órganos de control externo autonómicos, en el momento de escribirse estas líneas doce Comunidades Autónomas gozan de órgano de control externo propio que, por orden alfabético, se enuncian a continuación:

- Cámara de Cuentas de Andalucía, Ley 1/1988, de 17 de marzo.
- Cámara de Cuentas de Aragón, Ley 11/2009, de 30 de diciembre.
- Sindicatura de Cuentas de Asturias, Ley 3/2003, de 24 de marzo.

(54) Respecto a esta voz puede verse RODRÍGUEZ CASTAÑO, Antonio Ramón, «Los órganos de control externo autonómicos» dentro de la obra colectiva *La gestión de los fondos públicos: control y responsabilidades. Los derechos de los ciudadanos, las garantías y las vías de actuación para su efectividad*. Directores: Palomar Olmeda, Alberto y Garcés Sanagustín, Mario.



- Sindicatura de las Cuentas de Illes Balears de 2004, Ley 4/2004, de 2 de abril.
- Audiencia de Cuentas de Canarias, Ley 4/1989, de 2 de mayo.
- Consejo de Cuentas de Castilla y León, Ley 2/2002, de 9 de abril.
- Sindicatura de Cuentas de Cataluña 2010, Ley 18/2010, de 7 de junio.
- Consejo de Cuentas de Galicia, Ley 6/1985, de 24 de junio.
- Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid, Ley 11/1999, de 29 de abril.
- Cámara de Comptos de Navarra, Ley Foral 19/1984, de 20 de diciembre.
- Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, Ley 1/1988, de 5 de febrero.
- Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana, Ley 6/1985, de 11 de mayo.

Existió también un OCEX en Castilla-La Mancha, pero fue suprimido.

El estudio de los OCEX va a hacer tratando su organización, sus competencias desde un prisma subjetivo, sobre quienes se ejerce el control, el sector público, desde el objetivo, qué actividades del sector público se controlan y desde el prisma de su actividad, cuales son las funciones que ejercen los órganos de control externo.

2. ORGANIZACIÓN

En cuanto su organización, todos los órganos de control externo dependen de la Asamblea Legislativa correspondiente, lo que se manifiesta en el nombramiento de los titulares de los órganos, que son en todos los casos elegidos por los parlamentos autonómicos en virtud de unas mayorías cualificadas. Sin embargo, la dependencia es meramente formal en el sentido de que se pretende vincular a estos órganos al Poder Legislativo para alejarlos de cualquier injerencia por parte del Ejecutivo. Así todas las leyes recogen expresamente la independencia funcional o en el ejercicio de sus funciones de los órganos de control externo. La independencia funcional se encuentra reforzada y garantizada por la independencia, o mejor dicho autonomía, presupuestaria y organizacional.

La última cuestión a tratar dentro de la organización de los órganos de control externo es la que quizá sea más aparente, pero que carece de gran importancia práctica y es el carácter unipersonal o colegido del órgano de control o al menos de su máxima instancia. Todos los órganos de control externo son colegiados, salvo la Cámara de Comptos (55).

(55) Durante su existencia también lo fue la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha.



3. COMPETENCIAS

En cuanto al ámbito de actuación, todas las leyes reguladoras de los OCEX autonómicos les atribuyen el control de la gestión económica o económico-financiera pública, utilizando para ello una doble vía: en primer lugar definen el sector público, el conjunto de entes sobre los que ejercer el control, y después, como pieza de cierre del sistema, suelen definir los fondos públicos, para poder controlar su gestión aun cuando no sea realizada por entes integrados en el sector público.

En cuanto a las funciones de los OCEX todas las leyes reguladoras y todas en su artículo 1, atribuyen a dichos órganos la fiscalización o control externo de la actividad económico-financiera de la Comunidad Autónoma respectiva. Además, diversas leyes atribuyen alguna función a sus órganos de control externo en relación con el enjuiciamiento contable. Por último, las mayorías atribuyen a los OCEX una función consultiva de asesoramiento sobre la materia en relación con la actividad económico-financiera.

4. RELACIONES ENTRE LOS OCEX Y EL TRIBUNAL DE CUENTAS

Un aspecto clave es el relativo a las relaciones entre el TCu y los OCEX autonómicos. Esas relaciones giran sobre lo establecido por el Tribunal Constitucional en su sentencia 187/1988 de 17 de octubre, de donde surge el aforismo de que el TCu es supremo y único, pero predicándose esas características separadamente referidas a cada una de sus funciones. Es supremo cuando fiscaliza, pero no único, porque existen los OCEX autonómicos y es único, pero no supremo, cuando enjuicia porque sus sentencias son recurribles ante el Tribunal Supremo.

La relación del TCu con los órganos de control externo autonómicos en cuanto a la exigencia de responsabilidades contables no plantea ningún problema. Los órganos autonómicos carecen de jurisdicción y solamente pueden realizar labores instructoras e incluso, según las tesis más estrictas, únicamente por delegación del Tribunal de Cuentas.

En cambio las relaciones en materia de función fiscalizadora son más complejas. El TCu tiene competencia en todo el territorio nacional, lo que se superpone con la competencia de los OCEX en el ámbito autonómico. El Tribunal Cuentas puede fiscalizar a las Comunidades Autónomas y ese es precisamente el ámbito propio de los órganos de control externo autonómicos.

A este respecto el artículo 29 de la Ley de Funcionamiento del TCu establece que los OCEX de las Comunidades Autónomas coordinarán su actividad con la del TCu 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 fiscalizadoras, concretando que:



– Dichos órganos remitirán al TCu los resultados de su actividad fiscalizadora que habrán de remitirse acompañados de los antecedentes y del detalle necesarios al objeto de que el TCu *«pueda examinarlos, practicar, en su caso, las ampliaciones y comprobaciones que estime necesarias, e incorporar sus propias conclusiones, si resultara procedente, a la Memoria anual a remitir a las Cortes Generales o a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas o a las Memorias extraordinarias»*.

– El TCu podrá solicitar de los órganos de fiscalización externa de las Comunidades Autónomas la práctica de concretas funciones fiscalizadoras, tanto si se refieren al sector público autonómico como al estatal.

Puede apreciarse en el legislador una voluntad de coordinación, el TCu ha de ejercer la función de control que le corresponde sobre el sector público autonómico a través de los informes de los OCEX autonómicos y si estos se le antojasen insuficientes puede pedir al órgano autonómico que los complemente mediante la práctica de concretas funciones fiscalizadoras. Pero el precepto no va más allá, ¿están obligados los órganos autonómicos a realizar esas «concretas funciones fiscalizadoras»? parece que sí, pero ¿puede el Tribunal compelerles si se niegan?

La posición del TCu deriva de su posición constitucional. Es un órgano de relevancia constitucional, es decir se caracteriza porque si bien aparece recogido en la Constitución, no es coesencial con el sistema político-constitucional y no encarna un poder del Estado en el sentido de corresponderle en algún modo la dirección política del mismo, sino que es un órgano auxiliar, concretamente es el órgano que debe informar al Poder Legislativo de la gestión económico-financiera del Poder Ejecutivo o en un Estado compuesto como el español, de los Poderes Ejecutivos.

El TCu tiene la función constitucional de informar a las Cortes Generales de la gestión económico-financiera de las Comunidades Autónomas. Respecto a las que poseen órgano de control externo propio el Tribunal utilizará el resultado del ejercicio de la función fiscalizadora de esos órganos y si no le resultare suficiente les instará a la práctica de concretas actuaciones fiscalizadoras y si estas no se hicieren el TCu tiene el poder y el deber de realizarlas por sí mismo.

En conclusión, los OCEX son los «tribunales de cuentas» autonómicos, con plena capacidad fiscalizadora en su ámbito, sin empecer la competencia que tiene también en el mismo ámbito el TCu y actuando en colaboración con él y sin competencias propias en el ámbito enjuiciador, aun cuando si puede colaborar con el TCu en la instrucción de los procedimientos de exigencia de responsabilidad contable.



PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA

1. INTRODUCCIÓN

En otra voz de este Glosario, voz que también me ha cabido el honor de hacer, se expone el concepto de contabilidad pública y la importancia del mismo para la labor fiscalizadora del Tribunal de Cuentas.

En esa voz se señala que una de las normas fundamentales en materia de contabilidad pública es el Plan General de Contabilidad Pública, aprobado por Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril y se esboza el contenido del mismo.

Aquí quiere hacerse referencia a su importancia y a la de otros planes íntimamente relacionados con el mismo, que es muy superior a lo que podría pensarse del rango de la norma que la aprueba, una mera orden ministerial.

Dice la exposición de motivos de la Orden 1037 que todas las reformas de la contabilidad pública realizadas en España han pretendido alcanzar el objetivo de la normalización contable, que podemos definir como el hecho de que todos los operadores económicos utilicen unas mismas normas para contabilizar sus operaciones. Y añade que para lograr el objetivo se han seguido tres vías:

- La normalización de los criterios contables aplicados por las distintas Administraciones Públicas
- La normalización con los principios contables aplicables a las empresas
- Se han tomado como referente los pronunciamientos contables internacionales.

Y en consonancia con esas tres vías, el Plan General de Contabilidad Pública del 2010 ha pretendido, mejorar la información en el sector público y los principios de eficacia y eficiencia en la utilización de los recursos



públicos, lo que implica incluir en las cuentas anuales una información complementaria a la información financiera y presupuestaria que permita apoyar la adopción racional de decisiones, incluyéndose por primera vez en las cuentas anuales del sector público información de costes por actividades y unos indicadores presupuestarios, financieros y de gestión, que amplían los elementos de información para la mejora de la gestión pública.

Además, la promulgación de un nuevo Plan General de Contabilidad para la empresa privada (56), aprobación derivada de la modificación de la legislación mercantil la cual deriva a su vez de la normativa europea, exigía la aprobación de un nuevo Plan General de Contabilidad Pública para conseguir la normalización contable con los principios aplicados por las empresas, para lo que el plan de contable público ha tomado como modelo el Plan General de Contabilidad para la empresa, con las especialidades propias de las entidades del sector público.

Y también, teniendo en cuenta que en el ámbito de las normas internacionales se habían aprobado las Normas Internacionales aplicables a la Contabilidad del Sector Público (NIC-SP), y a pesar de que no existe una norma de la Unión Europea que obligue a los Estados miembros a aplicarlas (a diferencia de lo que ocurre con las privadas en algunos casos) el Plan General de Contabilidad Pública se ha adaptado a dichas Normas en aquellos aspectos que se han considerado necesarios para avanzar en el proceso de normalización contable, mejorando la calidad de la información contable en el sector público español.

2. DESARROLLOS DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA

Hasta aquí se ha expuesto qué es el Plan General de Contabilidad Pública y cuáles son los principios y objetivos que le inspiran y habiendo expuesto en el estudio de otra voz su estructura básica, va a hacerse ahora referencia a determinados desarrollos del Plan General de Contabilidad Pública.

A pesar del deseo del Plan de ser general, de ser de aplicación a todo el sector público lo cierto es que ello no ha resultado posible, y por ello han debido de aprobarse diversas adaptaciones del propio Plan para ámbito concretos, adaptaciones a las que continuación se va a hacer referencia.

La adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social, aprobada por Resolución de 1 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del

(56) En realidad dos, el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y el Plan General de Contabilidad para la Pequeña y Mediana Empresa aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.



Estado. Esta adaptación se basa en las interrelaciones y estructura de las entidades que conforman el Sistema de la Seguridad Social, las peculiaridades de los principales recursos y obligaciones propios del Sistema, así como las necesidades de información contable de los órganos que ejercen el control, en aras del buen funcionamiento de los servicios.

En el ámbito de la Administración Local existen varias instrucciones:

– Instrucción del modelo Normal de contabilidad local. Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, que se aplica a los municipios cuyo presupuesto exceda de 3.000.000 €, o que sin excederlo sí supere los 300.000 € y cuya población sea superior a 5.000 habitantes a las demás entidades locales siempre que su presupuesto exceda de 3.000.000 € y los organismos autónomos dependientes de las entidades locales anteriores.

– Instrucción del modelo Simplificado de contabilidad local. Orden HAP/1782/2013, de 20 de septiembre, que se aplica a los municipios cuyo presupuesto no exceda de 300.000 €, así como aquellos cuyo presupuesto supere este importe pero no exceda de 3.000.000 € y cuya población no supere 5.000 habitantes, a las demás entidades locales siempre que su presupuesto no exceda de 3.000.000 € y a los organismos autónomos dependientes de las entidades locales contempladas en los apartados anteriores.

– Instrucción del modelo Básico de contabilidad local. Orden EHA/4040/2004, de 23 de noviembre, modificada por Orden HAP/1782/2013, de 20 de septiembre que se aplica a las entidades locales cuyo Presupuesto no exceda de 300.000 euros siempre que de ellas no dependan organismos autónomos, sociedades mercantiles o entidades públicas empresariales.

Todas estas Instrucciones se han dictado o modificado para adaptarlas a al Plan General de contabilidad Pública. Se puede apreciar que aunque el objetivo del Plan General es la normalización de la información contable de todas las Administraciones Públicas, ello no es del todo posible y existen entes y entidades que han de llevar su contabilidad conforme a los principios del Plan, pero que no pueden aplicar directamente el mismo.

Es de importancia señalar que las reglas 24, 104.3 y 92.3 de las Órdenes de 23 de noviembre EHA/4040/2004, EHA/4041/2004, y EHA/4042/2004, respectivamente, establecen que para la rendición de las Cuentas Generales los Órganos de Control Externo podrán establecer procedimientos de envío a través de medios electrónicos, informáticos o telemáticos, siempre que quede garantizada la autenticidad, integridad y conservación de la información contable que se rinda, así como la recepción del órgano destinatario y en virtud de ello el TCu dictó la Instrucción que regula el formato de la Cuenta General de las Entidades Locales en soporte informático y el procedimiento telemático para la rendición de cuentas, apro-



bada por Acuerdo de Pleno del Tribunal de Cuentas de 29 de marzo de 2007, modificada por Acuerdo de 30 de junio de 2010 y la Instrucción que regula la rendición telemática de la Cuenta General de las Entidades Locales y el formato de dicha Cuenta, a partir de la correspondiente al ejercicio 2015 aprobada por Acuerdo del Pleno de 26 de noviembre de 2015.

Aunque esta voz se refiere al Plan General de Contabilidad Pública se antoja también el lugar adecuado para hacer referencia a una figura especial que, aunque se incardina en la contabilidad privada, por referirse a una entidad privada que aplica en cierto sentido el Plan de Contabilidad de la empresa española, está íntimamente unida al TCu, pues el mismo es quien ha realizado la adaptación: es el Plan de Contabilidad Adaptado a las Formaciones Políticas.

La Disposición Adicional Octava de la Ley Orgánica sobre financiación de los partidos políticos (57), estableció que el TCu elaboraría y aprobaría un Plan específico de cuentas para las formaciones políticas, que deberá ser aprobado por el Tribunal previo análisis y debate del mismo por la Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas.

Este Plan fue aprobado por Acuerdo del Pleno del Tribunal de Cuentas de 26 de septiembre de 2013 y publicado en el «BOE» de 21 de octubre del mismo año y resulta de aplicación obligatoria para los partidos políticos, federaciones, coaliciones o agrupaciones de electores incluidos en el ámbito de aplicación de la Ley Orgánica 8/2007 sobre financiación de los partidos políticos.

(57) Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio.



PRESUPUESTO

1. INTRODUCCIÓN

Toda empresa o entidad, sea pública o privada, necesita planificar su actividad. El instrumento característico para la planificación financiera a corto o medio plazo se denomina presupuesto, pudiendo definirse como la cuantificación del conjunto de los gastos a realizar en un período de tiempo, junto con la previsión de los ingresos que es preciso obtener para financiar aquellos. De este concepto, común a los presupuestos públicos y privados, parte el Diccionario de la RAE que lo define «previsión de ingresos y programación del gasto durante un período efectuados por cualquier ente que desarrolle una actividad financiera, ya sea Administración, empresa o familia». Sin embargo, aun cuando la institución presupuestaria no se nos presenta como una institución exclusiva del sector público, es innegable que en este reviste una importancia mayor que en el sector privado y está adornado de ciertos caracteres que lo distinguen de los presupuestos privados. De ahí que los estudios de mayor calado científico se han hecho en relación con los presupuestos públicos, en especial sobre el Presupuesto del Estado, aunque todas las Administraciones territoriales (Comunidades autónomas y Entidades locales) están sujetas a régimen presupuestario, en términos análogos al Estado.

2. PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS

Desde la Hacienda clásica los presupuestos públicos se han considerado regidos por unos principios calificados, según su naturaleza, en principios políticos, económicos, jurídicos y contables. La mayor parte de los principios presupuestarios clásicos, que dan cuenta de las distintas perspectivas desde las que se ha abordado la institución presupuestaria, han pervivido a lo largo del tiempo y se encuentran reflejados en las constituciones de casi todos los países occidentales, si bien han experimentado una profunda evolución.



También aparecen recogidos en nuestra Constitución (arts. 134 y 135) y en las leyes presupuestarias del Estado y de las CC.AA., aun cuando han sido objeto de una reformulación que se ha hecho eco de los cambios operados en el sector público y en el entorno económico. Los preceptos constitucionales que los formulan constituyen el punto de partida para su estudio, aun cuando también se ocupan de ellos, y sobre todo de su desarrollo, variados preceptos de la legislación ordinaria, particularmente de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF) y de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP). La LOEPSF se aprueba en desarrollo del reformado artículo 135 CE y tanto el precepto constitucional como la propia Ley responden a la necesidad de adecuación de nuestra realidad jurídico-financiera a las exigencias de nuestra pertenencia a la Unión Económica y Monetaria (UEM).

A partir, pues, de este conjunto normativo los principios que rigen en la institución presupuestaria en la actualidad pueden resumirse así:

a) **Principio de competencia**

Según el artículo 134.1 CE «corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales su examen, enmienda y aprobación». El precepto distribuye las competencias presupuestarias entre las Cortes Generales y el Gobierno, de tal manera que es necesario el concurso de ambos poderes del Estado para que los PGE lleguen a ser aprobados. No podrán aprobarse los Presupuestos a partir de una proposición de Ley de las Cámaras.

b) **Principio de universalidad**

Se recoge también en el artículo 134 de la CE, si bien con la innovación, respecto del correlativo principio clásico, de que en los PGE se habrán de comprender no solo la totalidad de los gastos e ingresos del Estado sino de todas las entidades del sector público estatal.

c) **Principio de unidad**

La necesidad de que todos los gastos e ingresos se incluyan en un único Presupuesto, o si se prefiere en un único documento, está implícita en el principio de universalidad. Si los PGE incluyen todos los gastos e ingresos del ejercicio no quedará ámbito libre para unos ulteriores Presupuestos. No existen en nuestro ordenamiento jurídico leyes de Presupuestos espe-



ciales o extraordinarios o parciales. Existe una única Ley de Presupuestos anual, sin perjuicio de que pueda ser modificada durante su vigencia.

d) Principio de anualidad

Establece el artículo 134.2 CE que «los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual». Este principio arrastra la consecuencia de que un año es el horizonte temporal que se ha de tener en cuenta a la hora de hacer las estimaciones de ingresos y de las necesidades de gasto y que su vigencia estará comprendida entre el primer día y el último del ejercicio dentro del cual debe procederse a su ejecución.

Los principios constitucionales financieros enunciados han venido a ampliarse tras la formulación por el artículo 135 CE reformado del principio de estabilidad presupuestaria, principio complementado por otros que define la LOEPSF, y que pueden considerarse implícitos en el nuevo texto constitucional. Dispone esta Ley en su artículo 1 que constituye su objeto *«el establecimiento de los principios rectores, que vinculan a todos los poderes públicos, a los que deberá adecuarse la política presupuestaria del sector público orientada a la estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad financiera, como garantía del crecimiento económico sostenido y la creación de empleo, en desarrollo del artículo 135 de la Constitución española»*. Los nuevos principios presupuestarios, que no derogan los anteriores, se formulan así:

e) Principio de estabilidad presupuestaria

A tenor del artículo 135 CE, *«todas las Administraciones Públicas adecuarán sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria»*. La LOEPSF lo complementa diciendo que «la elaboración, aprobación y ejecución de los presupuestos y demás actuaciones de los distintos sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación de esta ley se realizará en un marco estabilidad presupuestaria, coherente con la normativa europea», y añade:

«Se entenderá por estabilidad presupuestaria de las Administraciones Públicas la situación de equilibrio o superávit estructural.

En relación con los sujetos a los que se refiere el artículo 2.2 de esta Ley se entenderá por estabilidad presupuestaria la posición de equilibrio financiero.»

f) Principio de sostenibilidad financiera

Se define la sostenibilidad financiera como «la capacidad para financiar compromisos de gasto presentes y futuros dentro de los límites de



déficit, deuda pública y morosidad de deuda comercial conforme a lo establecido en esta Ley, la normativa sobre morosidad y en la normativa europea».

Se trata de un principio imbricado con el de estabilidad presupuestaria, que queda consagrada como «conducta financiera permanente de todas las Administraciones Públicas», y que como aquél habrá de observarse a lo largo del ciclo. Como señala el preámbulo de la Ley, «con ello se pretende reforzar la idea de estabilidad, no solo en un momento coyuntural, sino con carácter permanente».

g) **Principio de plurianualidad**

Se formula este innovador principio en el artículo 5 LOEPSF: «*La elaboración de los Presupuestos de las Administraciones Públicas y demás sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación de esta Ley se encuadrará en un marco presupuestario a medio plazo, compatible con el principio de anualidad por el que se rigen la aprobación y ejecución de los Presupuestos, de conformidad con la normativa europea*».

Este principio modula el viejo principio de anualidad presupuestaria. Lógicamente no trata de ampliar la duración del ejercicio presupuestario, que consagra el artículo 134 CE, sino el horizonte a considerar a la hora de establecer las previsiones presupuestarias, dado que la evolución de las magnitudes macroeconómicas sigue unas leyes propias que nada tiene que ver con el año natural.

3. ELABORACIÓN DE LOS PRESUPUESTOS

Los principios reseñados constituyen el marco en el que se han de elaborar y ejecutar los Presupuestos Generales del Estado (PGE), a los que sujetan a determinadas restricciones de partida, siendo la más importante la contenida en el artículo 30 LOEPSF, por la que se exige la fijación del límite de gasto no financiero que debe respetar el presupuesto del Estado, que marcará el techo de asignación de recursos de sus Presupuestos. La fijación del límite de gasto no financiero implica trasladar al presupuesto el expresado objetivo de estabilidad y la regla de gasto.

En el marco de estas decisiones previas, el proyecto de Ley de los Presupuestos Generales del Estado, integrado por el articulado y los estados de ingresos y de gastos, se aprueba por el Gobierno y se remite a las Cortes Generales antes del día 1 de octubre del año anterior al que se refiera (art. 37.1 de la Ley General Presupuestaria y art. 134 CE).



4. LOS PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO FORMAN PARTE DE UNA LEY SINGULAR

Los Presupuestos Generales del Estado (PGE) constituyen el contenido, total o parcial, de una ley, la Ley de Presupuestos. Hoy, en nuestro derecho positivo, a partir de la CE y la jurisprudencia constitucional, podemos afirmar que la Ley de Presupuestos es una ley en sentido pleno, es decir, formal y material. Pero la Ley de Presupuestos es una ley singular. La Constitución española en su artículo 66.2 dispone: «Las Cortes Generales ejercen la potestad legislativa del Estado, aprueban sus Presupuestos...», y en el artículo 134, dedicado a los Presupuestos Generales del Estado, se concreta la especificidad de la «Ley de Presupuestos».

Pero, una vez sentada la naturaleza de ley, es necesario atender a los caracteres que distinguen las leyes de aprobación de los Presupuestos de otros actos legislativos. Estos extremos están recogidos claramente en la jurisprudencia constitucional. En la Sentencia 206/2013, de 5 de diciembre de 2013 el TC nos dice: *«Hemos reiterado que el contenido de las leyes de presupuestos está constitucionalmente determinado, a partir de su función como norma que ordena el gasto público (art. 134 CE), de manera que se trata de leyes que tienen un contenido típico o propio, insoslayable por el legislador, e integrado por la previsión de ingresos y la habilitación de gastos, así como las normas que directamente desarrollan o aclaran las partidas presupuestarias en que el gasto público se concreta, esto es, el presupuesto en sí [STC 9/2013, FJ 3 a), con cita de las SSTC 3/2003, de 16 de enero, FJ 4; 202/2003, de 17 de noviembre, FJ 9; 34/2005, de 17 de febrero, FJ 4; 238/2007, de 21 de noviembre, FJ 4; y 248/2007, de 13 de diciembre, FJ 4]»*.

Así pues, la singularidad de la Ley de Presupuestos se manifiesta en su contenido constitucionalmente definido (aprobación de gastos e ingresos), en su tramitación e incluso, podría añadirse, en su vigencia, constitucionalmente limitada a un año, y en la distribución de competencias en orden a su aprobación (Gobierno y Cortes Generales).

En las páginas que siguen vamos a considerar los aspectos más relevantes de los PGE: su ámbito, sus tipos y su respectiva estructura. Estos aspectos son materia regulada por una ley distinta a la de Presupuestos, la Ley General Presupuestaria, y vienen referidos principalmente a los estados cifrados, los cuales, junto con el articulado, integran la Ley de Presupuestos Generales del Estado.



5. ÁMBITOS SUBJETIVO Y OBJETIVO DE LOS PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO

Dispone el artículo 134 CE que los PGE incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal.

De acuerdo con esta previsión el ámbito institucional de los PGE vendrá dado por el conjunto de entidades que se integran en dicho sector, las cuales aparezcan cada año relacionadas en la propia Ley anual de Presupuestos, en consonancia, a su vez, con el artículo 2 LGP y artículo 2 LOEPSF, dictada en desarrollo del artículo 135 CE.

El ámbito objetivo o contenido «mínimo y necesario» de los PGE estará constituido por los ingresos y gastos del ejercicio al que se refieren los mismos, y en ellos se ha de consignar también el importe de los beneficios fiscales.

6. TIPOS DE PRESUPUESTOS

Según el artículo 32 «los Presupuestos Generales del Estado constituyen la expresión cifrada, conjunta y sistemática, de los derechos y obligaciones a liquidar durante el ejercicio por cada uno de los órganos y entidades que forman parte del sector público estatal». Se trata de una definición sintética, más contable que jurídica, en la que se recogen los elementos comunes a los distintos tipos de presupuestos, que regula a continuación.

En efecto, la diversidad de entes que se integran en el sector público, que la LGP clasifica en sector público administrativo, empresarial y fundacional, ha dado lugar a que en esta ley se tipifiquen dos tipos de Presupuestos: el que podríamos denominar presupuesto administrativo y el presupuesto de explotación y capital, tipos no exentos de variantes pero que mantienen unas líneas esenciales en las entidades que los adoptan.

Los presupuestos de los sujetos del sector público administrativo con presupuesto limitativo (Estado, organismos autónomos, Seguridad Social y demás organismos y entidades del sector no exceptuados legalmente), o simplemente presupuestos administrativos, comprenden dos estados: el de ingresos y el de gastos.

Estos presupuestos vienen a representar la pervivencia del Presupuesto en su dimensión y significado tradicionales.

Los efectos del segundo tipo son mucho más limitados. No establecen límites al gasto; sus dotaciones tienen carácter meramente estimativo; no vinculan. Estos Presupuestos ni siquiera son objeto de debate y enmienda en las Cortes Generales, con lo que no solo el control jurídico sino el control político sobre los entes que lo adoptan es mínimo.



6.1 EFECTOS Y ESTRUCTURA DE LOS ESTADOS DE GASTOS E INGRESOS DE LOS PRESUPUESTOS ADMINISTRATIVOS

Estos presupuestos comportan, del lado de las obligaciones, una autorización para gastar hasta un determinado límite y en unas concretas finalidades y, del lado de los ingresos, una previsión de los derechos a liquidar. Producen el efecto de la triple limitación del gasto: cuantitativa, cualitativa y temporal. Por el contrario, respecto de la recaudación de los ingresos carecen de efectos limitativos, sin perjuicio de la exigencia constitucional de que sean incluidos en los correspondientes estados previsionales.

Para las consignaciones presupuestarias vinculantes se reserva la denominación tradicional de «créditos». Los estados de gastos son objeto de las clasificaciones orgánica, por programas y económica, y los estados de ingresos de una clasificación orgánica y económica.

La estructura de los estados de gastos de estos presupuestos se realiza teniendo en cuenta las perspectivas que menciona el artículo 39 LGP: organización del sector público administrativo, naturaleza económica de los gastos y las finalidades y objetivos que se pretendan conseguir.

Esta diversidad de perspectivas da origen a tres clasificaciones que se superponen y articulan entre sí:

- Orgánica, que indica el órgano que gasta.
- Clasificación por programas, que expresa los objetivos a conseguir.
- Económica, que explica qué tipos de gasto se realizan.

Esta triple clasificación, de cuya conjunción resulta la estructura, viene exigida por los citados artículos 39 y 40 de la LGP y se desarrolla para cada ejercicio presupuestario por el Ministro de Hacienda y para la Función Pública mediante la orden por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos.

Los ingresos, por su parte, se clasifican por unidades orgánicas y por categorías económicas (art. 41 LGP), por el contrario no existe clasificación por programas pues ello sería incompatible con el principio de no afectación. De acuerdo con dicho artículo los estados de ingresos se estructurarán siguiendo las clasificaciones orgánica y económica.

6.2 ESTRUCTURA DE LOS PRESUPUESTOS DE EXPLOTACIÓN Y CAPITAL

Los presupuestos de explotación y capital tienen carácter estimativo, tanto del lado de los ingresos como del lado del gasto. Las partidas de ingresos reciben la denominación de «recursos» y las de gastos, la denominación de «dotaciones».



Estos presupuestos se elaboran, salvo en algunos organismos con legislación específica, por las entidades integrantes del sector público empresarial y fundacional.

De conformidad con el artículo 64.2 LGP, los presupuestos de explotación y de capital estarán constituidos por una previsión de la cuenta de resultados y del estado de flujos de efectivo del correspondiente ejercicio. Como anexo a dichos presupuestos se acompañará una previsión del balance de la entidad, así como la documentación complementaria que determine el Ministerio de Hacienda y Función pública.

La estructura de estos presupuestos se compone, pues, de estados análogos a las cuentas que elabora cualquier empresa mercantil.

PRINCIPIOS CONTABLES

1. INTRODUCCIÓN

Las cuentas anuales deben suministrar información útil para la toma de decisiones económicas y constituir un medio para la rendición de cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados. Para ello, deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y del resultado económico patrimonial (y de la ejecución del presupuesto en caso de entidades públicas) de la entidad contable a la que se refieran de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

De acuerdo con lo anterior, los principios contables pueden definirse como las reglas básicas que definen el marco de información financiera en el cual deben formularse las cuentas anuales de una entidad (58). Estos principios se recogen en el Plan General de Contabilidad (en el caso de la empresa privada) (59), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; y en el Plan General de Contabilidad Pública (en el caso de las entidades que conforman el sector público administrativo), aprobado por la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril.

(58) En nuestro país, tanto el sector público como el privado presentan sus cuentas anuales en un marco de información financiera de imagen fiel, esto es, las cuentas deben informar sobre la realidad de la empresa, aunque para ello dejen de cumplirse algunas disposiciones. Sin embargo, el concepto de imagen fiel no es reconocido específicamente en el PGC como un principio contable, aunque, realmente, es el fundamento o razón de ser de todos ellos, pues constituye el principio fundamental que debe inspirar la preparación de las cuentas anuales de una entidad, cuentas cuya finalidad es, precisamente, mostrar la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la misma.

(59) Las fundaciones y demás entidades sin ánimo de lucro formulan sus cuentas anuales de acuerdo con la Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos (RD 1491/2011, de 24 de octubre).



2. PRINCIPIOS CONTABLES COMUNES EN EL SECTOR PÚBLICO Y EN EL SECTOR PRIVADO

Las empresas privadas desarrollan su contabilidad aplicando obligatoriamente los principios contables (60) que se indican a continuación:

a) Empresa en funcionamiento. De acuerdo con este principio, se considera, salvo prueba en contrario, que la gestión de la empresa continuará en un futuro previsible, por lo que la aplicación de los principios y criterios contables no tiene el propósito de determinar el valor del patrimonio neto a efectos de su transmisión global o parcial, ni el importe resultante en caso de liquidación.

En aquellos casos en que no resulte de aplicación este principio (61), en los términos que se determinen en las normas de desarrollo del Plan General de Contabilidad, la empresa aplicará las normas de valoración que resulten más adecuadas para reflejar la imagen fiel de las operaciones tendientes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, repartir el patrimonio neto resultante, debiendo suministrar en la memoria de las cuentas anuales toda la información significativa sobre los criterios aplicados.

b) Devengo. Este principio regula la imputación temporal de las transacciones recogidas en los estados contables. De acuerdo con él, los efectos de los hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose, al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro (62).

(60) Debe señalarse que algunos de los principios incluidos en la primera parte del Plan General de Contabilidad de 1990 que no se reconocen expresamente como tales en el vigente Plan, como los de precio de adquisición, registro y correlación de ingresos y gastos no pierden su condición de columna vertebral del cuerpo normativo contable. A tal efecto, el principio de registro y el de correlación de ingresos y gastos, se ubican como criterios de reconocimiento de los elementos en las cuentas anuales, y el principio del precio de adquisición se ha incluido en el apartado relativo a los criterios valorativos, al considerar que precisamente la asignación de un valor es el último paso necesario antes de contabilizar toda transacción o hecho económico.

(61) El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dictó la Resolución de 18 de octubre de 2013, sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

Esta Resolución desarrolla, como norma complementaria del Plan General de Contabilidad, el marco de información financiera cuando se haya acordado la apertura de la liquidación o cuando los responsables de la entidad, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determinan que tienen la intención de liquidar la empresa o cesar en su actividad o cuando no exista una alternativa más realista que hacerlo. No obstante, esta norma no es aplicable a los casos de:

- Las sociedades de duración limitada.
- Las sociedades declaradas en concurso de acreedores.
- Los supuestos de modificación estructural de las sociedades mercantiles.
- Los casos de disposición o liquidación parcial de un grupo enajenable de elementos, según se define este concepto en el Plan General de Contabilidad.

(62) Cuando la imputación temporal de las operaciones se realiza de acuerdo con su cobro o pago estamos en presencia del criterio de caja. Este criterio tradicional fue sustituido, no sin dificultades, por el principio de devengo a partir de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad



Los elementos reconocidos de acuerdo con este principio son activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos. Si no puede identificarse claramente la corriente real de bienes y servicios se reconocerán los gastos o los ingresos, o el elemento que corresponda, cuando se produzcan las variaciones de activos o pasivos que les afecten.

c) Uniformidad. Este principio señala que adoptado un criterio dentro de las alternativas que, en su caso, se permitan, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, en tanto no se alteren los supuestos que motivaron su elección. De alterarse estos supuestos podrá modificarse el criterio adoptado en su día; en tal caso, estas circunstancias se harán constar en la memoria, indicando la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales.

d) Prudencia. Como su propio nombre indica, este principio establece que se deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre de tal manera que los activos o los ingresos no se sobrevaloren, y que las obligaciones o los gastos no se infravaloren.

No obstante, la prudencia no justifica que la valoración de los elementos patrimoniales no responda a la imagen fiel que deben reflejar las cuentas anuales, es decir, el ejercicio de la prudencia no debe suponer la minusvaloración de activos o ingresos ni la sobrevaloración de obligaciones o gastos, realizados de forma intencionada, ya que ello privaría de neutralidad a la información, y daría lugar a un menoscabo de su fiabilidad.

Asimismo, este principio señala que únicamente deben contabilizarse los beneficios obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, se deberán tener en cuenta todos los riesgos, con origen en el ejercicio o en otro anterior, tan pronto sean conocidos, incluso si solo se conocieran entre la fecha de cierre de las cuentas anuales y la fecha en que estas se formulen. En tales casos se dará cumplida información en la memoria, sin perjuicio de su reflejo, cuando se haya generado un pasivo y un gasto, en otros documentos integrantes de las cuentas anuales. Excepcionalmente, si los riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas.

Deberán tenerse en cuenta las amortizaciones y correcciones de valor por deterioro de los activos, tanto si el ejercicio se salda con beneficio como con pérdida.

de 1973. Sin embargo, el sector público administrativo ha sido más reticente a la hora de aplicar el principio de devengo, y no fue hasta el Plan General de Contabilidad Pública de 1981 (uno de cuyos principios era conseguir *«el mayor acercamiento posible al PGC aprobado por Decreto 530/1973, para el sector privado»*), que empezaron a darse los primeros pasos para su efectiva implantación en el ordenamiento contable público.



e) No compensación. Salvo que una norma disponga de forma expresa lo contrario, no podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo o las de gastos e ingresos, y se valorarán separadamente los elementos integrantes de las cuentas anuales.

f) Importancia relativa. Este principio señala que se admitirá la no aplicación estricta de algunos de los principios y criterios contables cuando la importancia relativa en términos cuantitativos o cualitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere la expresión de la imagen fiel de la situación patrimonial y de los resultados del sujeto económico. De acuerdo con ello, las partidas o importes cuya importancia relativa sea escasamente significativa podrán aparecer agrupados con otros de similar naturaleza o función.

En definitiva, este principio se refiere a la relativa significación o mérito que pueda tener una cosa o evento. La contabilidad debe reconocer y presentar los hechos económicos de acuerdo a su importancia relativa. Un hecho económico es relevante o importante cuando, debido a su naturaleza o cuantía, su conocimiento o desconocimiento, teniendo en cuenta las circunstancias que lo rodean, puede alterar significativamente las decisiones económicas de los usuarios de la información.

Al preparar estados financieros, la materialidad se debe determinar con relación al activo total, al activo corriente, al pasivo total, al pasivo corriente, al capital, al patrimonio o a los resultados del ejercicio, según corresponda.

Adicionalmente, este principio conlleva que, en los casos de conflicto entre principios contables, deba prevalecer el que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

3. PRINCIPIOS CONTABLES DE CARÁCTER PRESUPUESTARIO

Hasta aquí los principios contables comunes en el sector público y en el sector privado. Además, en el caso de las entidades públicas sujetas al régimen presupuestario, se aplicarán también los principios contables de carácter presupuestario recogidos en la normativa aplicable, y en especial los siguientes:

a) Principio de imputación presupuestaria. La imputación de las operaciones que deban aplicarse a los presupuestos de gastos e ingresos deberá efectuarse de acuerdo con los siguientes criterios:

– Los gastos e ingresos presupuestarios se imputarán de acuerdo con su naturaleza económica y, en el caso de los gastos, además, de acuerdo con la finalidad que con ellos se pretende conseguir. Los gastos e ingresos



presupuestarios se clasificarán, en su caso, atendiendo al órgano encargado de su gestión.

– Las obligaciones presupuestarias derivadas de adquisiciones, obras, servicios, prestaciones o gastos en general se imputarán al presupuesto del ejercicio en que estos se realicen y con cargo a los respectivos créditos; los derechos se imputarán al presupuesto del ejercicio en que se reconozcan o liquiden.

En relación con lo anterior, se ha de tener en cuenta que, de acuerdo con la normativa presupuestaria vigente, los gastos e ingresos contabilizados, pero no efectivamente realizados, no tendrán incidencia presupuestaria y sólo repercutirán en el cálculo del resultado económico patrimonial.

b) Principio de desafectación. Con carácter general, los ingresos de carácter presupuestario se destinarán a financiar la totalidad de los gastos de dicha naturaleza, sin que exista relación directa entre unos y otros. En el supuesto de que determinados gastos presupuestarios se financien con ingresos presupuestarios específicos a ellos afectados, el sistema contable deberá reflejar esta circunstancia y permitir su seguimiento.



PROCEDIMIENTO FISCALIZADOR

1. DEFINICIÓN Y NORMAS REGULADORAS

En el Glosario anexo a las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas se define el procedimiento fiscalizador como el «*conjunto ordenado de actuaciones realizadas por el Tribunal de Cuentas y dirigidas a la emisión de informes de fiscalización, mociones o notas*».

La Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (en adelante, LOTCu) recoge algunas reglas sobre los procedimientos de fiscalización, pero es en la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (en adelante, LFTCu), donde se regulan estos procedimientos. El Tribunal de Cuentas (en adelante, TCu) dispone también de las citadas Normas de Fiscalización, aprobadas por Acuerdo del Pleno de 29 de octubre de 2015, con modificaciones posteriores. En este documento, junto a normas técnicas, se recogen normas procedimentales, que regulan la tramitación interna de los procedimientos a través de los cuales se ejerce la función fiscalizadora. Como antecedente, pueden citarse unas Normas Internas de Fiscalización, que, conforme al Acuerdo del Pleno del Tribunal de Cuentas de 23 de enero de 1997, tenían mero carácter indicativo, así como otras normas, aprobadas por el Pleno el 28 de octubre de 2010, que, además de derogar otras anteriores, de 14 de febrero de 2002, se referían parcialmente a aspectos procedimentales.

La disposición adicional segunda de la LOTCu declaró aplicable supletoriamente a los procedimientos fiscalizadores la Ley de Procedimiento Administrativo, vigente a la sazón, debiéndose entender hoy hecha la remisión a la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. No obstante, el artículo 32.1 de la LFTCu exceptúa de dicha aplicación supletoria a las disposiciones que determinan el carácter de parte o legitimán para la interposición de recursos en vía administrativa o jurisdiccional. Ahora bien, del hecho de



esta aplicación supletoria de la Ley rituaria no puede desprenderse que la función fiscalizadora tenga propiamente naturaleza administrativa. Así lo ha señalado, rectificando el criterio recogido en una temprana sentencia (STS de 18 de octubre de 1986), la jurisprudencia posterior a la LFTCu (ATS de 3 de marzo de 2000, FJ 1.º y SSTS de 25 de abril de 2007, FJ 3.º, y de 11 de julio de 2007, FJ 3.º).

Entre las escasas reglas rituarias que contiene la LOTCu, destaca la recogida en su artículo 45, a cuyo tenor el procedimiento fiscalizador está regido por el principio de oficialidad, impulsándose, consecuentemente, de oficio en todos sus trámites.

2. LAS ACTUACIONES COMUNES DEL PROCEDIMIENTO FISCALIZADOR

La iniciativa de los procedimientos fiscalizadores está atribuida exclusivamente al propio TCu, a las Cortes Generales y, en su ámbito, a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas, de modo que se prohíbe dar curso a las peticiones provenientes de otras instancias (arts. 45 de la LOTCu y 32.2 de la LFTCu). Aunque la iniciativa que proviene de los órganos legislativos vincula al TCu, este, en virtud de su independencia, puede determinar el momento y la forma en que se realizará la fiscalización. De este modo, se soslaya el posible problema derivado de la ausencia de límites cuantitativos a la iniciativa, ya que su abuso podría afectar a la competencia del TCu para elaborar y cumplir su programa de fiscalizaciones, poniendo en cuestión así su independencia.

La consecuencia del ejercicio de la iniciativa es la inclusión de la fiscalización en cuestión en el programa anual de fiscalizaciones, junto con las que deben realizarse por mandato legal. La aprobación del programa corresponde al Pleno del Tribunal de Cuentas, remitiéndose seguidamente a la Comisión Mixta del Congreso y del Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas. Los programas están enmarcados en un enfoque estratégico, que abarca los objetivos de la función fiscalizadora y las medidas para su consecución.

La iniciación de cada procedimiento es acordada por el Pleno del Tribunal de Cuentas, que también aprueba las directrices técnicas, en las que se concretan extremos tales como los ámbitos subjetivo, objetivo y temporal de la fiscalización; los resultados de los trabajos preliminares; el tipo de fiscalización; los objetivos generales; las áreas de trabajo; los medios personales; y el tiempo estimado para la realización del informe de fiscalización, así como cuantos hechos sean relevantes para la planificación de los trabajos fiscalizadores.

En la fase de desarrollo del procedimiento se llevan a cabo las comprobaciones, conforme al programa de trabajo elaborado previamente. La le-



gislación reguladora del TCu recoge diversas previsiones referentes a esta fase procedimental, como es la relativa a la posibilidad de recabar y utilizar los resultados de las actuaciones de control interno y los de la fiscalización llevada a cabo por los Órganos de Control Externo (art. 27.2 de la LFTCu); la utilización de las técnicas de auditoría que resulten necesarias (art. 27.3 de la LFTCu); y la posibilidad de comisionar a expertos para realizar comprobaciones y verificar la realidad de las operaciones reflejadas en las cuentas (arts. 7.4 de la LOTCu y 27.4 de la LFTCu).

La legislación reguladora del TCu establece el deber de colaboración con este órgano, que se refiere, entre otros aspectos, al suministro, por todas las personas físicas y jurídicas, públicas y privadas, de los datos, estados, documentos, antecedentes e informes que el Tribunal les solicite y que estén relacionados con el ejercicio de la función fiscalizadora; a la entrega, por las entidades del sector público incluidas en el ámbito de la función fiscalizadora, de la información económica y financiera que les sea solicitada en el curso de la tramitación de un procedimiento de fiscalización; y a la facilitación, por las entidades de crédito, de la documentación e información que les sea requerida (arts. 7 de la LOTCu). El deber de colaboración alcanza a cualesquiera personas, físicas o jurídicas, respecto de bienes, fondos, efectos o caudales públicos que tengan en depósito, custodia o administración o en cuya gestión participen o hayan participado. Asimismo, incluye a los perceptores de subvenciones y otras ayudas del sector público (art. 30.1 de la LFTCu). Ante el incumplimiento del deber de colaboración, el Pleno del Tribunal de Cuentas está legalmente facultado para imponer multas coercitivas, previa audiencia del Jefe de la dependencia a que pertenezca el responsable, del Ministerio Fiscal y del propio interesado, sin perjuicio de las medidas disciplinarias que procedan y de la posible responsabilidad penal en que pudiera incurrirse. A este respecto, es menester recordar que el artículo 502.2 del Código Penal incluye, dentro del delito de desobediencia, la conducta de la autoridad o funcionario que obstaculice la actuación del TCu, negándose o dilatando indebidamente el envío de los informes que este solicitare o dificultando su acceso a los expedientes o documentación administrativa.

En la fase de terminación del procedimiento, la legislación reguladora del TCu contempla el sometimiento del anteproyecto de informe de fiscalización elaborado por el Departamento correspondiente a un trámite de audiencia para que los responsables del sector o subsector público fiscalizado, o las «personas o entidades» fiscalizadas, así como quienes hubieran ostentado la representación del subsector fiscalizado o la titularidad del órgano representante de la entidad fiscalizada durante el periodo al que se haya extendido la fiscalización, puedan presentar alegaciones y aportar documentos, pudiendo acordarse, a la vista de ellas, la práctica de nuevas



comprobaciones o diligencias, circunstancia que dará lugar a la concesión de un nuevo plazo de audiencia. La omisión del trámite de audiencia es recurrible ante el Pleno del Tribunal de Cuentas (art. 44, aparts. 1, 2 y 5 de la LFTCu).

Seguidamente, el Departamento correspondiente elabora un proyecto con los resultados de la fiscalización realizada, que, junto con las alegaciones, es puesto de manifiesto a la Abogacía del Estado en el Tribunal de Cuentas y al Ministerio Fiscal para que formulen lo que estimen pertinente en relación con sus respectivas competencias, así como a los miembros del Pleno para que formulen observaciones. Introducidas, en su caso, las correspondientes modificaciones en el proyecto, este, tras ser deliberado por la Sección de Fiscalización, es sometido a la aprobación del Pleno del Tribunal. El informe aprobado, en el que se integran las alegaciones y justificaciones formuladas, es remitido a las Cortes Generales y, en su caso, a la Asamblea Legislativa correspondiente o al Pleno de la Corporación Local en cuestión, siendo objeto de publicación en el Boletín Oficial del Estado, o en el diario oficial de la Comunidad Autónoma (art. 12.1 de la LOTCu y art. 44, aparts. 3 y 4 de la LFTCu).

3. ASPECTOS PROCEDIMENTALES ESPECÍFICOS

Además de estas reglas, la legislación reguladora del TCu se refiere a algunos aspectos procedimentales específicos. Así, con relación a la Cuenta General del Estado dispone la realización de su examen y contraste, por los Departamentos Sectoriales de la Sección de Fiscalización, con las cuentas parciales que le sirven de fundamento para que seguidamente, una vez realizadas las comprobaciones y tras la deliberación de dicha Sección y oído el Fiscal del Tribunal de Cuentas, el proyecto sea sometido a la consideración del Pleno a fin de que emita la Declaración Definitiva sobre la Cuenta y la remita a las Cortes Generales, dando cuenta al Gobierno (arts. 10 de la LOTCu y 33 de la LFTCu). Si bien en el procedimiento regulado en este último precepto no se contempla, también se cumple, antes de la deliberación de la Sección, el trámite de alegaciones previsto en el artículo 44 de la LFTCu, como, por lo demás, así se señala expresamente en la correspondiente regla procedimental de las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas.

Respecto de las cuentas anuales de las entidades del sector público y de las cuentas de los perceptores o beneficiarios de ayudas y subvenciones, se determina que el Departamento correspondiente de la Sección de Fiscalización las comprobará en su totalidad o utilizará técnicas de muestreo. Se añade que el examen de las cuentas rendidas por los perceptores de subvenciones, créditos o avales del sector público abarcará no solo la



comprobación de que se han aplicado a la finalidad para la que fueron concedidas, sino también los resultados (arts. 34 a 38 de la LFTCu).

En lo atinente a los expedientes de contratación, aparte de establecerse el sometimiento de la totalidad de los contratos de la Administración General del Estado y de las entidades del sector público a la fiscalización del Tribunal, se determinan los que serán, en particular, objeto de control, además de indicarse la documentación que debe ser remitida a aquel y de señalarse que la fiscalización se extiende a todas las fases de la contratación (arts. 39 y 40 de la LFTCu).

En cuanto al examen de la situación y variaciones del patrimonio del Estado y demás entidades del sector público, se indica tan solo que se realizará a través de los inventarios y de la contabilidad y que comprenderá la situación referente a la tesorería y a los empréstitos y demás formas de endeudamiento (art. 41 de la LFTCu).

En lo concerniente al examen de los expedientes de créditos extraordinarios y suplementarios y de las modificaciones de los créditos presupuestarios iniciales, se preceptúa que la fiscalización se extenderá a los créditos extraordinarios y suplementarios, a las transferencias de créditos, a los créditos ampliables, a las incorporaciones a los correspondientes créditos de los presupuestos de gastos del ejercicio siguiente, así como, en general, a cualquier otra modificación de los créditos presupuestarios iniciales (arts. 42 y 43 de la LFTCu).

La Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, de Financiación de los Partidos Políticos, fija un plazo de seis meses desde la recepción de la correspondiente documentación, para que el TCu emita un informe sobre su regularidad y adecuación a los principios de gestión financiera que sean exigibles, regulando asimismo el procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora del TCu en la materia, que, como es obvio, no tiene naturaleza fiscalizadora, siendo únicamente la consecuencia del ejercicio de la actividad de fiscalización a través del correspondiente procedimiento. Por su parte, la Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio, del Régimen Electoral General, establece en los doscientos días posteriores a las elecciones el plazo para que el TCu se pronuncie, en el ejercicio de su función fiscalizadora, sobre la regularidad de las contabilidades electorales mediante informe en el que se incluya el resultado de la fiscalización, que será remitido al Gobierno y a la Comisión Mixta del Congreso y del Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, facultándole, si hubiera apreciado la existencia de responsabilidades contables o la vulneración de las restricciones establecidas en materia de ingresos y gastos electorales, para iniciar el procedimiento sancionador regulado en la Ley Orgánica de Financiación de Partidos Políticos y para proponer la no adjudicación o la reducción de la subvención.



Las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, además de referirse a los informes de fiscalización, recogen reglas referentes la Declaración sobre la Cuenta General del Estado, así como a las mociones, a las notas y a la Memoria del Tribunal.

4. EL PROCEDIMIENTO FISCALIZADOR DE LOS ÓRGANOS AUTONÓMICOS DE CONTROL EXTERNO

La legislación reguladora de los Órganos de Control Externo suele incluir, con mayor o menor extensión, reglas procedimentales atinentes al procedimiento fiscalizador. Algunas de estas leyes recogen la supletoriedad de la legislación del TCu en la materia, mientras en otras la aplicación supletoria está referida a la legislación reguladora del Procedimiento Administrativo Común. En otros supuestos las normas legales en cuestión guardan silencio sobre este extremo.

REVISIÓN ENTRE PARES

1. INTRODUCCIÓN

La revisión entre pares es la evaluación a la que voluntariamente se somete una Entidad Fiscalizadora Superior (EFS) (63), realizada por otra o por varias EFS, con el objetivo fortalecer sus capacidades, optimizando sus procedimientos y resultados e incorporando mejoras de gestión y control.

Las EFS deciden voluntariamente si quieren realizar dicho proceso (ser revisores) o someterse a ella (ser revisados). No es obligatorio, por tanto, participar en un proceso de revisión entre pares, por ello, no se pueden imponer los resultados de una revisión, esto es, sus recomendaciones no son vinculantes, sino orientativas.

Las EFS participan en las revisiones entre pares por razones diversas. El objetivo de algunas es optimizar sus procedimientos y resultados, otras quieren dar muestras del alto nivel de su trabajo o una respuesta a críticas recibidas (v.gr.: responder a la pregunta ¿quién audita al auditor?). A pesar de su autonomía administrativa y financiera, las EFS, como parte de la estructura del Estado, no deben sustraerse a ser objeto de control, entendido como un elemento complementario de cualquier procedimiento de gestión, identificando, a través del mismo, las áreas y funciones que requieren ser fortalecidas para el cumplimiento eficiente de su misión (v.gr.: modernización y automatización de sus procesos, investigación y fomento

(63) Según el artículo 2.2 de los Estatutos de INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions): «*Por Entidades Fiscalizadoras Superiores [en inglés, Supreme Audit Institutions, SAI] se entienden aquellas instituciones públicas de un Estado o de una organización supranacional que ejercen, de acuerdo con las leyes u otros actos formales del Estado o de la organización supranacional, de forma independiente (con o sin competencias jurisdiccionales) la máxima función de control financiero de dicho Estado o de dicha organización supranacional, sea cual fuere su denominación, modalidad de constitución u organización.*».

De acuerdo con el artículo 1.1 de la Ley Orgánica 2/1982, del Tribunal de Cuentas, «*El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público.*». Por tanto, el Tribunal de Cuentas es la EFS propia y representa a España en INTOSAI y en otras organizaciones que integran a las EFS.



de las mejores prácticas, reforzamiento de su sistema de planificación, implementación de las últimas técnicas gerenciales, etc.)

En la medida en que uno de los fundamentos de la revisión descansa en la independencia de la EFS revisora, una eventual revisión recíproca (una EFS revisa a otra, y viceversa) puede afectar a la objetividad e independencia del equipo revisor, limitando la utilidad del examen.

2. EL MARCO JURÍDICO DE LA REVISIÓN ENTRE PARES

La realización de revisiones de pares no está sometida a una normativa de carácter general y vinculante que regule su realización, pero existe una guía para su implementación aprobada en el seno de INTOSAI: la ISSAI 5600 (64). Esta norma sirve de marco de referencia para estos trabajos, si bien, en última instancia, debe atenderse a lo que las partes (los pares) hayan convenido en el memorándum de entendimiento (convenio celebrado entre ellas).

La voluntariedad de las revisiones de pares determina, asimismo, la libertad de las EFS participantes para decidir su extensión, su contenido y los procedimientos a aplicar. Normalmente, las revisiones de pares suelen abordar aspectos fundamentales del funcionamiento de la entidad objeto de la revisión como la independencia, la transparencia y la gobernanza, así como otras cuestiones más específicas derivadas de las particularidades del funcionamiento y objeto de la entidad. Pueden tener un enfoque muy amplio (v.gr.: su actividad fiscalizadora o su actividad global) o ceñirse a aspectos específicos (v.gr.: fiscalizaciones operativas, plan estratégico, gestión de recursos humanos, etc.)

El objetivo general de las revisiones entre pares es facilitar una opinión independiente que ayude a las EFS a cumplir con las normas profesionales y con los reglamentos nacionales que rigen la labor fiscalizadora, pero una revisión entre pares, como se ha anticipado, también puede tener otros objetivos más específicos:

- ayudar a una EFS para que pueda identificar aquellas áreas y funciones que deberían ser optimizadas para contribuir a reforzar las capacidades;
- ayudar a una EFS a tomar las decisiones apropiadas para poder optimizar sus procedimientos y sus actividades, y para adaptarlos a las mejores prácticas internacionales;
- facilitar a la EFS una opinión sobre el diseño y las operaciones realizadas en el marco de la gestión de calidad; o

(64) ISSAI: International Standards of Supreme Audit Institutions.



– proporcionar la seguridad de que el ejercicio de sus funciones se realiza de una forma apropiada.

De lo anterior puede inferirse que existen diferencias entre el contenido y los procedimientos de una revisión según cual sea el estado de desarrollo de la EFS revisada.

Antes de decidir sobre la realización de una revisión entre pares, es recomendable que sus objetivos estén precisamente documentados y que las EFS participantes se pongan formalmente de acuerdo sobre ellos y sobre el calendario para su implementación. El documento que recoge este acuerdo es el memorándum de entendimiento.

En general el memorándum abarca los siguientes aspectos:

– Definiciones. El memorándum debe definir los términos principales utilizados en la revisión para evitar interpretaciones diferentes entre los pares.

– Finalidad. También deben especificarse las razones por las que la EFS ha decidido someterse al examen. De esta forma se explica mejor el alcance de los objetivos.

– Calendario. Debe establecerse el comienzo y el final de la revisión, así como los hitos clave.

– Idioma. Debe determinarse el idioma de trabajo.

– Personal. Debe establecerse el número, funciones y perfil de los expertos del equipo revisor, al menos de forma aproximada, para facilitar la elección del personal y una mejor estimación de los costes.

– Enfoque y objeto de la revisión. Como se ha anticipado, la revisión entre pares puede cubrir la labor fiscalizadora de la EFS o las funciones organizacionales en general, pero también puede estar limitada a sectores específicos. En este caso, conviene concretar los sectores excluidos de la revisión para garantizar que el equipo revisor actúe en el marco de los límites establecidos.

– Aspectos relativos al procedimiento. Designación de personas que atenderán a los revisores, acceso a la documentación, documentos confidenciales, etc.

– Documentación. Los pares deben ponerse de acuerdo sobre la manera de documentar los hallazgos de la revisión.

– Costes. Es recomendable que las EFS participantes se pongan de acuerdo sobre quién cubrirá los costes de la revisión. No es extraño en este contexto que cada EFS participante asuma sus propios costes, pero también puede ocurrir que el coste de los desplazamientos del personal de la entidad revisora sea asumido por la revisada (aunque no sus salarios), o que la revisión sea financiada, totalmente o en parte, por una co-



munidad de donantes, siempre respetando el principio de independencia enunciado por INTOSAI.

– Informe final. Los pares pueden considerar de antemano las características y el tamaño del informe final. En cada una de las áreas examinadas se ponen de manifiesto las respectivas fortalezas, aspectos a mejorar, y las eventuales recomendaciones para llevar a cabo las mejoras.

El informe sobre la revisión entre pares será siempre propiedad de la EFS revisada. Debe indicarse en el memorándum si la EFS revisada pretende hacer público el informe, pues esto podría repercutir en su elaboración o al menos, en la redacción del informe por la necesidad de incluir un glosario o una explicación de los conceptos y términos técnicos específicos de la auditoría.

En este sentido, debe destacarse que la generalidad de las EFS sometidas a una revisión de pares han decidido poner los resultados a la disposición del público. La institución que maneja sus fortalezas y debilidades de forma transparente demuestra confianza en sí misma y en la mejora de la efectividad de su trabajo.

Como se ha indicado, de la voluntariedad del procedimiento se deriva que es la EFS revisada quien decide si quiere implantar una recomendación o no.

A la hora de presentar sus recomendaciones, la EFS revisora debe tener en cuenta el contexto nacional respectivo de la EFS revisada. Las recomendaciones formuladas han de ser ejecutables y viables.

Además, la EFS revisada puede solicitar al equipo revisor que verifique, tras un periodo acordado, la medida en la que se han implantado las recomendaciones. Después del seguimiento, el equipo revisor podrá presentar otro informe sobre la implantación de las recomendaciones.

A este respecto, los pares pueden llegar a un acuerdo que distinga las recomendaciones entre las que pueden ser realizadas a corto plazo (dentro de un año) y en aquellas realizables a largo plazo (dentro de tres años).



SECTOR PÚBLICO

1. INTRODUCCIÓN

La importancia del concepto de sector público para un glosario de términos jurídicos de control externo de la actividad económico-financiera del sector público es, evidentemente, fundamental. Y ello no solo porque el término aparece en el propio título del Glosario, lo que revela su importancia, sino porque es el sujeto de la actividad que se pretende glosar. La actividad económico-financiera lo es del sector público y solo teniendo un concepto cierto de sector público puede determinarse la actividad que debe ser objeto de control.

La verdad es que la determinación del ámbito del control externo, y también del interno (el de las diversas Intervenciones), es una determinación subjetiva. Se puede controlar a los entes del sector público y, en principio, solamente a ellos. Esta forma de determinar el radio de acción del TCu y de los órganos de control externo autonómicos se revela, para algunos autores, como superada, pues consideran que la actividad económico-financiera pública se está realizando, cada vez más, por entes que no están integrados en el sector público (65).

En cualquier caso, el legislador ha optado por continuar definiendo el ámbito del control externo desde un prisma subjetivo y en la recientemente entrada en vigor Ley 40/2015, de 1 octubre de Régimen Jurídico del Sector Público se sigue una tradicional línea de definición del mismo.

Los sujetos que forman parte de «lo público», o que lo conforman, tienen diversas naturalezas y pueden además ser focalizados desde distintas atalayas. Para lo que aquí interesa el sector público es el conjunto de entes que realizan una actividad económico-financiera pública, o si se pre-

(65) En este sentido véase RODRÍGUEZ CASTAÑO, Antonio Ramón: «Insuficiencia del concepto subjetivo del Sector Público como delimitador del ámbito fiscalizador del Tribunal de Cuentas» *Revista Española de Control Externo*, número 45.



fiere decir de otra manera, es la definición de los entes públicos vistos desde el punto de vista económico.

La primera norma donde apareció definido el sector público fue precisamente en la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de 12 de mayo de 1982. Hoy el pionero artículo 4 de esa Ley Orgánica se encuentra superado por las modificaciones legislativas que han afectado al concepto de sector público, pero su mera existencia es indicativa de la importancia del concepto de sector público para la función del control externo.

Aunque la Ley 40/2015, cuyos preceptos en gran parte tienen el carácter de básicos, contiene una definición del sector público, la misma es de carácter general y debemos buscar una definición más concreta en la Ley General Presupuestaria (Ley 47/2003 de 26 de noviembre, en adelante LGP), en cuanto a lo que se refiere al Estado.

En esta glosa vamos a proceder de la siguiente manera: se estudiará en primer lugar la definición general establecida en la Ley 40/2015, se continuará por la definición más concreta de la LGP y tras ello se hará referencia a los sectores públicos autonómicos y locales.

2. EL CONCEPTO DE SECTOR PÚBLICO EN LA LEY 40/2015

El artículo 2 de la Ley 40/2015 realiza una definición del sector público de carácter enumerativo, es decir relaciona los entes o complejos orgánicos que conforman el sector público. Esta técnica legislativa no es recomendable pues, en primer lugar, no genera una naturaleza jurídica común a los entes integrantes del sector público, naturaleza que serviría en caso de existir como instrumento de interpretación de la norma en los casos de duda y por otro lado, la enumeración implica que cualquier olvido o, lo que es más común, el surgimiento de un nuevo tipo de ente, genere la duda de si forma o no parte del sector público.

A pesar de las críticas señaladas lo cierto es que todas las normas que definen el sector público en el ordenamiento jurídico español utilizan la técnica de la enumeración.

Según el artículo 2 de la Ley 40/2015 el sector público comprende las administraciones territoriales (Administración General del Estado, Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local) y el denominado «sector público institucional».

El párrafo 2 del artículo citado señala que el sector público institucional se integra por:

- Los organismos públicos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de las Administraciones Públicas, que además tendrán también la consideración de Administraciones Públicas.



- Las entidades de derecho privado vinculadas o dependientes de las Administraciones Públicas.
- Las Universidades públicas.

3. EL CONCEPTO DE SECTOR PÚBLICO EN LA LEY GENERAL PRESUPUESTARIA

Siguiendo con la regulación más detallada que contienen los artículos 2 y 3 de la LGP el sector público estatal estaría formado por la Administración General del Estado y por el sector público institucional estatal, que estaría formado por las siguientes entidades:

- Los organismos públicos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado, que a su vez se clasifican en organismos autónomos y entidades públicas empresariales.
 - Las autoridades administrativas independientes.
 - Las sociedades mercantiles estatales.
 - Los consorcios adscritos a la Administración General del Estado.
 - Las fundaciones del sector público adscritas a la Administración General del Estado.
 - Los fondos sin personalidad jurídica.
 - Las universidades públicas no transferidas.
 - Las entidades gestoras, servicios comunes y las mutuas colaboradoras con la Seguridad Social en su función pública de colaboración en la gestión de la Seguridad Social, así como sus centros mancomunados.
- Cualesquiera organismos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de la Administración General del Estado.

Añade el último párrafo del artículo 2 de la LGP que los órganos con dotación diferenciada en los Presupuestos Generales del Estado (ordinariamente órganos constitucionales o de relevancia constitucional) carentes de personalidad jurídica, forman parte del sector público estatal, quedando salvado su régimen de control (entre otras especialidades) que se regirá en todo caso por lo establecido por sus normas de creación, organización y funcionamiento.

El artículo 3 de la LGP organiza el sector público estatal en subsectores (el artículo los denomina sectores) administrativo, empresarial y fundacional.

El sector público administrativo, integrado por la Administración General del Estado, los organismos autónomos, las autoridades administrativas independientes, las universidades públicas no transferidas y las entidades gestoras, servicios comunes y las mutuas colaboradoras con la Seguridad Social, así como sus centros mancomunados, y las entidades con dotación diferenciada en los Presupuestos Generales del Estado carentes



de personalidad jurídica. Además también forman parte del mismo cualesquiera organismos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de la Administración General del Estado, los consorcios y los fondos sin personalidad jurídica, que cumplan alguna de las dos características siguientes:

- Que su actividad principal no consista en la producción en régimen de mercado de bienes y servicios destinados al consumo individual o colectivo, o que efectúen operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional, en todo caso sin ánimo de lucro.
- Que no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales, entendiéndose como tales a los efectos de esta Ley, los ingresos, cualquiera que sea su naturaleza, obtenidos como contrapartida de las entregas de bienes o prestaciones de servicios.

El sector público empresarial, integrado por las entidades públicas empresariales, las sociedades mercantiles estatales y cualesquiera organismos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de la Administración General del Estado, los consorcios y los fondos sin personalidad jurídica no incluidos en el sector público administrativo.

Por último, el sector público fundacional es el integrado por las fundaciones del sector público estatal.

4. EL SECTOR PÚBLICO AUTONÓMICO Y LOCAL

En cuanto al sector público autonómico, siguiendo a Pascual García (66) *«puede definirse el sector público autonómico como aquel cuyos agentes se integran o están bajo el control de las 17 comunidades autónomas. Este subsector tiene una composición análoga al estatal»*.

Respecto al sector público local, a semejanza del estatal, está integrado por un conjunto de entidades que se definen en el artículo 3 de la Ley reguladora de las Bases del Régimen Local (Ley 7/1985, de 2 de abril, en adelante LBRL), y en las correspondientes leyes autonómicas, dentro de su competencia. Así integraría el sector público local:

- Los Municipios.
- Las Provincias.
- Las islas en los archipiélagos balear y canario.
- Las comarcas u otras entidades que agrupen varios Municipios (de creación autonómica).
- Las Áreas Metropolitanas.
- Las Mancomunidades de Municipios.

(66) PASCUAL GARCÍA, José: *Régimen jurídico del gasto público*, 6.ª edición, BOE, Madrid 2014.



Todos los entes citados son entes territoriales. Pero además también integran el sector público local, de conformidad con artículos 2 de las Leyes 39 y 40 de 2015, los artículos 85 a 87 de la LBRL y el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, los siguientes entes instrumentales:

- Los organismos autónomos locales.
- Las entidades públicas empresariales locales.
- Sociedades mercantiles locales.

Según Pascual García (67) «(l)a enumeración ha de considerarse abierta, habida cuenta de la referencia de la DA 9.ª de la LBRL a los “organismos, entidades, sociedades, consorcios, fundaciones, unidades y demás entes que estén adscritos, vinculados o sean dependientes, a efectos del sistema europeo de cuentas...”».

En conclusión, el concepto de sector público es el que utilizan todas las normas reguladoras de los órganos de control externo para delimitar el ámbito de actuación de los mismos (68), y como se ha dicho más arriba presenta ciertos inconvenientes o más bien ciertas insuficiencias, pero en el estado actual de la técnica legislativa no se ha considerado oportuno sustituirlo por otro para establecer la zona de actuación del control externo.

(67) PASCUAL GARCÍA, *op. cit.*

(68) Artículo 4 LOTCU y artículo 2 de las Leyes de la Cámara de Cuentas de Andalucía, Ley 1/1988, de 17 de marzo, Cámara de Cuentas de Aragón, Ley 11/2009, de 30 de diciembre, Sindicatura de Cuentas de Asturias, Ley 3/2003, de 24 de marzo, Sindicatura de las Cuentas de Illes Balears de 2004, Ley 4/2004, de 2 de abril, Audiencia de Cuentas de Canarias, Ley 4/1989, de 2 de mayo, Consejo de Cuentas de Castilla y León, Ley 2/2002, de 9 de abril, Sindicatura de Cuentas de Cataluña 2010, Ley 18/2010, de 7 de junio, Consejo de Cuentas de Galicia, Ley 6/1985, de 24 de junio, Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid, Ley 11/1999, de 29 de abril, Cámara de Comptos de Navarra, Ley Foral 19/1984, de 20 de diciembre, Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, Ley 1/1988, de 5 de febrero y Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana, Ley 6/1985, de 11 de mayo.



SUBVENCIONES

1. INTRODUCCIÓN

Hace referencia la exposición de motivos de la Ley 3/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (LGS) al carácter bifronte de las subvenciones cuando afirma que «desde la perspectiva económica, las subvenciones son una modalidad importante de gasto público», y «desde la perspectiva administrativa, una técnica de fomento de determinados comportamientos considerados de interés general e incluso un procedimiento de colaboración entre la Administración pública y los particulares para la gestión de actividades de interés público». Esta doble consideración de la subvención, de la que se hace eco la exposición de motivos de la Ley, pero que es anterior a ella, propició que la doctrina jurídica elaborase de la institución dos concepciones que podrían encuadrarse respectivamente en el Derecho financiero y en el Derecho administrativo. De ambas, pese a estar escasamente elaboradas, partió la LGS que nos ofreció una definición integradora de las dos vertientes. Adelantemos también que se ha alumbrado con cierta autonomía un concepto contable que habrá que tener en cuenta por la intensa relación entre contabilidad, gasto público y derecho. El punto de partida de nuestra investigación será, sin embargo, el significado lingüístico, que al fin es el substrato común de las distintas aproximaciones al concepto. Incluso no será ocioso hacer una somera referencia a nuestro derecho histórico y al derecho comparado.

2. SIGNIFICADO LINGÜÍSTICO DEL TÉRMINO SUBVENCIÓN

Subvención, dice el Diccionario de la RAE, es «la acción y efecto de subvenir», y *subvenir* es «venir en auxilio de alguien» o «acudir a las necesidades algo». Más preciso, como es obvio, en el plano jurídico, es el Diccionario del Español Jurídico de la propia Real Academia que al estar hecho «con la misma metodología y criterios lexicográficos con que se



hacen los diccionarios de la lengua» constituye una valiosa contribución a resolver los «problemas de claridad y seguridad del lenguaje jurídico». Pues bien, en este Diccionario, que por otra parte se ha beneficiado de la definición y regulación de la LGS, de fecha anterior, se nos define la subvención como «*contribución financiera por parte de un Gobierno o de cualquier organismo público y cualquier forma de sostenimiento de los ingresos o de los precios que implica una transferencia de recursos económicos del otorgante al receptor por una cantidad inferior a la prestación total. LGS, artículo 2.1*». Lo más destacable de la definición por el lado negativo es la omisión de toda referencia a la actividad de fomento, crucial, según vamos a ver, en la construcción de la categoría.

3. LA SUBVENCIÓN, COMO ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA

Precisado el significado lingüístico, es hora de entrar en la concepción de la subvención en nuestra doctrina jurídica, o mejor diríamos, «concepciones». En efecto, como ya he señalado en otro lugar (69), la subvención, como instituto jurídico, ha venido caracterizada tradicionalmente por unas notas cuyo estudio compete al Derecho administrativo y por otras que se encuadran en el Derecho financiero. Este carácter bifronte las ha convertido en objeto de estudio y atención por los dos sectores del ordenamiento jurídico mencionados y explica que la elaboración dogmática de la categoría gire en torno a dos formulaciones: la que pone el acento en los fines que la justifican y la que lo pone en los medios que se utilizan. En la primera se encuadran preferentemente los administrativistas y en la segunda los cultivadores del Derecho financiero o, más específicamente, del Derecho presupuestario. Ninguna de las dos vertientes es ignorada por la Ley General de Subvenciones ni en la definición que formula ni en la regulación que establece, aunque predominan claramente los aspectos financieros.

En la clasificación tripartita de la actividad administrativa que arranca en Jordana de Pozas y que luego fue seguida por gran parte de nuestros administrativistas (actividad de policía, de fomento y de servicio público) en la subvención se vio una manifestación típica de la actividad de fomento, es decir, de aquella que se caracteriza por la concesión de estímulos a los particulares con el fin de llevar a cabo determinados comportamientos considerados de interés general a cuya consecución queda vinculado el beneficiario. Dichos estímulos pueden adoptar muy diversas formas (incentivos fiscales, acceso a créditos blandos...) pero, cuando se concretan en una atribución patrimonial, principalmente dinero, a los beneficiarios, nos situarían en el terreno de la subvención.

(69) PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen Jurídico de las Subvenciones Públicas*. BOE, 6.^a ed. 2016, pág. 40.

Ahora bien, como señala Castillo Blanco (70), la actividad de fomento en su concepción tradicional presenta diferencias notorias con su caracterización actual, sobre todo, por la transformación de las bases constitucionales sobre las que se asienta. Ya en el preámbulo, la CE proclama su voluntad de «*promover el progreso de la cultura y la economía para asegurar a todos una digna calidad de vida*» y en el artículo 9.2 dispone que corresponde a los poderes públicos «*promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos sean reales y efectivas*». En esta línea las exigencias a las Administraciones Públicas son más intensas que en el pasado pero también más complejas en varios aspectos, entre los que podemos destacar con el autor citado los siguientes: en primer lugar, las exigencias propias del Estado de Derecho va a repercutir en el progresivo abandono del carácter «graciable» del que se consideraba adornada la actividad; en segundo lugar, se pasa de una actividad libérrima y exenta de criterios objetivos a una aplicación estricta de los principios de igualdad (art. 14 CE) y libre competencia (art. 38 CE); en tercer lugar, pasa de tener un carácter marcadamente discrecional y por lo mismo revocable a la progresiva sujeción a elementos reglados; y, por último, el acentuado carácter gratuito viene matizado por su ordenación al fin perseguido.

Consecuencia de lo indicado es que, como señala B. Sesma (71), la entrega de fondos públicos gratuitos en la actualidad es algo mucho más complejo que en el pasado desde el momento en que la Constitución impone a los poderes públicos la obligación de fomentar –subvencionando o mediante otro tipo de fórmulas– diversas actividades y fines de interés económico y social, de manera que la política subvencional es ahora una de las funciones principales de nuestro Estado Social.

Esta transformación de la actividad de fomento ha propiciado un cambio sustancial en el régimen jurídico de las subvenciones, lo que ha tenido adecuada traducción en la LGS, de la podríamos afirmar incluso que más que cambios lo que ha hecho es instaurar un régimen jurídico nuevo, amén de solventar un déficit normativo clamoroso.

(70) CASTILLO BLANCO, F.: «La actividad de fomento: evolución histórica y tratamiento constitucional». Colaboración en la obra colectiva *Derecho de las subvenciones y ayudas públicas*, dirigida por Garcés Sanagustín, M., y Palomar Olmeda, A. Ed. Aranzadi, Thomson Reuters. 2011, págs. 51 y ss.

(71) SESMA SÁNCHEZ, B.: «El concepto jurídico de subvención y ayuda pública. Alcance de la noción de fomento y promoción». Colaboración en la obra colectiva *Derecho de las subvenciones y ayudas públicas*, dirigida por Garcés Sanagustín, M., y Palomar Olmeda, A. Ed. Aranzadi, Thomson Reuters. 2011, págs. 245 y ss.

4. LA SUBVENCIÓN COMO GASTO PÚBLICO

En el ámbito del Derecho financiero las aportaciones doctrinales han sido escasas, pero en todo caso se ha subrayado el *carácter de gasto público* de las subvenciones y, en último extremo, su traducción en una aportación dineraria con cargo a los Presupuestos. Una aportación relevante dentro de esta perspectiva es la de B. Sesma que, aun reconociendo el carácter interdisciplinar de la materia, reacciona contra «esa actitud posesiva hacia la subvención pública en nombre del Derecho administrativo» y adopta como punto de vista de su estudio «el estricto ámbito financiero» (72). Junto a otros extremos «interdisciplinares» la autora dedica atención preferente a la subvención como gasto público, al control interno del gasto público de subvenciones y al control externo por los Tribunales de Cuentas. La perspectiva financiera ha cobrado relevancia después de la definición del artículo 2 LGS.

A partir de estos precedentes cobra su sentido la definición que brinda el citado artículo 2 LGS al que vamos a referirnos no sin antes hacer una somera referencia a la legislación precedente en la materia y al derecho comparado.

5. LA LEGISLACIÓN DE SUBVENCIONES EN EL DERECHO COMPARADO

Nuestra LGS, que lleva fecha de 17 noviembre de 2003, puede considerarse una ley pionera en el entorno europeo, en el que países tan destacados como Francia, Alemania, Italia, Bélgica y Reino Unido carecían en la expresada fecha de una ley equiparable que abordara con generalidad el fenómeno subvencional, sin perjuicio de la existencia de diversidad de normas legales que abordaban aspectos parciales y de múltiples normas reglamentarias (73). La excepción la representaba Suiza que cuenta con una ley federal aplicable a todas las *aides financiers*. En cuanto al Derecho comunitario, sin regular directamente la actividad subvencional, que es competencia de los Estados, ha aprobado normas limitadoras de las «ayudas de Estado», entre las que ocupa lugar destacado la subvención, a fin de evitar el posible falseamiento del libre mercado y la vulneración de la competencia (arts. 107 a 109 TFUE).

(72) SESMA SÁNCHEZ, B.: «Las subvenciones públicas», *Lex Nova*, 1998, pág. 44.

(73) TEROL GÓMEZ, R.: «Una aproximación al tratamiento jurídico de las subvenciones y ayudas públicas en el derecho comparado». Colaboración en la obra colectiva *Derecho de las subvenciones y ayudas públicas*, dirigida por Garcés Sanagustín M., y Palomar Olmeda A. Ed Aranzadi, Thomson Reuters. 2011, págs. 83 y ss.



6. ANTECEDENTES EN NUESTRA LEGISLACIÓN

En España, cuando se aprueba la vigente LGS, la regulación en la materia se encontraba dispersa en multitud de normas de carácter sectorial. Los únicos precedentes legislativos dignos de mención se encuentran en dos leyes de Presupuestos: la de Presupuestos Generales del Estado para 1984 que exigió con carácter general que todas las subvenciones y ayudas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado (PGE) se otorgaran con arreglo a criterios de publicidad, concurrencia y objetividad y la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1991, en cuyo artículo 16 se creaba una nueva sección en la Ley General Presupuestaria (LGP) bajo el título «Ayudas y subvenciones públicas», cuyos dos únicos artículos, el 81 y 82, por otra parte, de una desmesurada extensión, establecieron un régimen común, vigente hasta la entrada en vigor de la Ley General de Subvenciones, que pese a las lagunas de que adolecía supuso un avance notable en extremos tales como obligaciones de beneficiarios y entidades colaboradoras, contenido mínimo de las bases reguladoras que habían de elaborarse previamente a la concesión, causas de reintegro y el régimen sancionador.

El paso definitivo en la ordenación de la materia lo iba a dar la LGS, que comienza por brindarnos una definición de subvención y un régimen jurídico completo de la misma.

Digno de mención, en relación con este proceso, es el papel relevante que tuvieron dos órganos, cuyas funciones dejaron su impronta en la nueva Ley. Nos referimos al TCu y a la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), respectivamente órganos de control externo e interno del sector público. La doctrina del TCu expuesta en numerosos informes de resultados de fiscalización cristalizó en una Moción a las Cortes Generales de 29 de julio de 1993 sobre justificación y control de subvenciones concedidas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado en la que se recomendaba la promulgación de una Ley General de Subvenciones. Buena parte de dicha doctrina ha tenido plasmación en la LGS. No menos meritoria ha sido la labor de la Intervención General de la Administración del Estado que ha promovido la aprobación de la mayor parte de las disposiciones que se han ido promulgando en los últimos tiempos sobre la materia y que coordinó el grupo de trabajo que elaboró el borrador del proyecto de ley.

7. LA DEFINICIÓN DE SUBVENCIÓN EN LA LGS

La definición legal de subvención nos la brinda el artículo 2 LGS, según el cual:

«Se entiende por subvención, a los efectos de esta Ley, toda disposición dineraria realizada por cualesquiera de los sujetos contem-



plados en el artículo 3 de esta Ley (es decir, por una Administración Pública), 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.»

De la definición hay que destacar, como ya hemos adelantado, que en ella confluyen las dos concepciones tradicionales que integra en una categoría única. La subvención, de una parte es disposición dineraria de una Administración Pública, es decir, gasto público (concepción financiera), y de otra parte los proyectos o actividad financiados tienen por objeto el fomento o promoción de una finalidad pública (concepción administrativa). Ahora bien, de la definición no se deduce que la subvención haya de tener necesariamente una finalidad de fomento. Puede perseguirse el fomento de una actividad en el sentido constitucional del término pero puede perseguirse la promoción de un fin público no encuadrable necesariamente en la actividad de fomento. Por el contrario, necesariamente constituirán gasto público, por cuanto las entregas no dinerarias que haga la Administración no serán subvenciones para la LGS.

La segunda cuestión, a la que vamos a referirnos seguidamente, que merece ser destacada es que del concepto quedan excluidas las ayudas públicas, en general, para centrarse en una clase de ayudas, las subvenciones, concepto más estricto que el de ayuda, que en los artículos 81 y 82 LGP se regulaban conjuntamente.

8. SUBVENCIONES Y AYUDAS

A tenor de lo dicho, la LGS no es una ley de ayudas, sino de una peculiar clase ayudas. Subvenciones y ayudas son dos conceptos imbricados, pero que no se confunden.

Si volvemos al Diccionario de la RAE la proximidad entre ambos conceptos es manifiesta. La ayuda se define como «acción y efecto de ayudar», es decir, de «*auxiliar; socorrer*»; mientras que, según hemos visto, subvenir es «venir *en auxilio* de alguien».



La diferencia entre ayudas y subvenciones es la que va de lo genérico a lo específico, de manera que todas las subvenciones pueden calificarse de ayudas, pero no todas las ayudas son subvenciones. Ahora bien, no existe un régimen jurídico común a todas las ayudas, al contrario de lo que ocurre con las subvenciones, de manera que este hay que determinarlo caso por caso para cada ayuda o para cada tipo de ayuda. No obstante, en algunos aspectos, nos encontramos con una regulación común. Existen ayudas a las que, sin ser subvenciones, les son aplicables preceptos de la LGS y existen también disposiciones ajenas a la LGS aplicables a unas y otras, porque el concepto de ayuda que se asume por el legislador es comprensivo de unas y otras.

Normas de LGS que se declaran aplicable a ciertas ayudas que no tienen naturaleza de subvención son las reguladoras de ayudas en especie que se contemplan en la disposición adicional 5.^a y el artículo 3 RLGS, que no reúnen el requisito de ser una «disposición dineraria», o los créditos concedidos por la Administración sin interés (DA 6.^aLGS y DA 2.^a RLGS), que no son entregas gratuitas de fondos, o el control financiero de subvenciones extensible a las «ayudas» financiadas con fondos comunitarios (art. 45 LGS), incluidas las que tienen el carácter de subvenciones y las que no.

Dentro de las segundas destaca el régimen de las denominadas «ayudas de Estado». Tanto en el Derecho de la Unión Europea (arts. 107 a 109 TFUE) como en el derecho interno de la competencia el término «ayuda» se utiliza en un sentido amplio, que incluye a las subvenciones. En esta línea hay que destacar el artículo 308 del Código Penal, que tipifica el denominado delito de fraude de subvenciones. Este artículo incluye en el tipo penal «las subvenciones o ayudas de las Administraciones Públicas». Tanto en la doctrina como en la jurisprudencia penal la ayuda se ha considerado un concepto de carácter genérico y residual: entrega de dinero o de un bien sin contraprestación para un fin público, que no sea subvención.

9. SUBVENCIONES Y TRANSFERENCIAS PRESUPUESTARIAS

Otro concepto con el que tiene puntos de contacto importantes la subvención es con el de transferencia. Transferencia, en sentido presupuestario, es todo pago que se hace con fondos públicos sin contrapartida del receptor. Entre transferencia y subvención existe una relación análoga a la que se da entre ayuda y subvención. El concepto de transferencia es más amplio que el de subvención al que comprende. El Tribunal Constitucional las ha llamado subvenciones-dotación (STC 13/992, de 6 de febrero).

La LGS en su artículo 2 excluye de su ámbito transferencias, por cuanto no responden al concepto de subvención. *«No están comprendidas en el ámbito de aplicación de esta Ley las aportaciones dinerarias entre diferentes Administraciones públicas para financiar globalmente la*



actividad de la Administración a la que vayan destinadas». Transferencias como las que realiza el Estado a las entidades locales en concepto de participación en ingresos no serían subvenciones; por el contrario, sí lo serían aquellas aportaciones que tuvieran por finalidad financiar un programa concreto de acción social de la entidad.

Consecuentemente con sus caracteres comunes unas y otras aparecen dotadas en el capítulo IV Transferencias corrientes o en el capítulo VII Transferencias de capital de la estructura económica del Presupuesto del Estado y demás Administraciones Públicas.

10. SUBVENCIÓN EN SENTIDO CONTABLE

Finalmente resulta obligado hacer un apunte sobre el concepto subvención que brinda el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), dado el papel que la contabilidad desempeña en el registro y control de las subvenciones y el alejamiento que se ha producido progresivamente entre contabilidad y Derecho, cuyos términos no son intercambiables. Si la antigua contabilidad adoptó como conceptos propios, conceptos jurídicos (derechos, obligaciones, patrimonio...) hoy se han dotado de una significación propia, que en el caso de las subvenciones se aleja de la definición que brinda la LGS, y por supuesto de las elaboraciones de la doctrina jurídica, para aproximarse al que brinda el plan general de contabilidad de la empresa, primando la realidad económica sobre los postulados jurídicos.

Pues bien el concepto de subvención nos lo brinda el PGCP en la norma de reconocimiento y valoración n.º 18.^a, conjuntamente con el de transferencia. Ambas categorías tienen en común el suponer *«un aumento del patrimonio neto del beneficiario de las mismas y, simultáneamente, una correlativa disminución del patrimonio neto del concedente»*. Su diferencia radica en que mientras las transferencias se destinan a *financiar operaciones o actividades no singularizadas*, la subvención se destina a *«un fin, propósito, actividad o proyecto específico, con la obligación por parte del beneficiario de cumplir las condiciones y requisitos que se hubieran establecido o, en caso contrario, proceder a su reintegro»*. En consecuencia, podemos afirmar que son tres los elementos, ajenos a la definición de la LGS, que el PGCP utiliza para delimitar ambas figuras: el destino genérico o concreto de la entrega, que puede ser dineraria o en especie; el deber de cumplimiento de las condiciones y requisitos establecidos por parte del beneficiario (en el caso de las subvenciones); y la posibilidad o no de reintegro de las entregas (subvenciones).

Esta concepción, en parte, conduce a una restricción del concepto contable de subvención respecto del concepto legal de «subvención» (art. 2 LGS), dentro del cual se comprenden entregas de fondos que en el Plan



General de Contabilidad Pública se califican como transferencias; pero, en parte, conduce también a una ampliación, al incluir dentro del mismo las entregas en especie, que no tienen naturaleza de subvención, en la regulación de la LGS.

En consecuencia, parte de las que la contabilidad considera subvenciones se habrán de registrar contablemente bajo la rúbrica de transferencias, y, a la inversa, parte de las que considera subvenciones el Plan no son tales, según el artículo 2 de la LGS, como ocurre con las citadas entregas en especie a título gratuito. Pero es que, además, el registro de subvenciones y transferencias se hace, a veces transitoriamente, en diversidad de cuentas cuya denominación ni siquiera recoge el término subvención o el de transferencia.

TRIBUNAL DE CUENTAS (FISCALIZACIÓN)

1. CARACTERÍSTICAS Y TITULARIDAD DE LA FUNCIÓN FISCALIZADORA

Conforme al modelo latino, el Tribunal de Cuentas (en adelante, TCu) tiene atribuidas las funciones de fiscalización y de enjuiciamiento. Respecto de la primera de ellas, el artículo 136 de la Constitución Española califica al TCu como supremo órgano fiscalizador. Por tanto, al fiscalizar, el TCu es supremo, pero no único, derivándose de la Constitución la exigencia de que mantenga una relación de supremacía frente a otros órganos fiscalizadores (SSTC 18/1991, de 31 de enero, FFJJ 2.º, 3.º y 6.º; 190/2000, de 13 de julio, FJ 11.º; y 98/2001, de 5 de abril, FJ 8.º).

A tenor de la legislación reguladora del TCu, la función de fiscalización tiene carácter externo, permanente y consuntivo. Así pues, en primer lugar, el TCu, al fiscalizar, desarrolla una función de carácter externo, en el sentido de que se lleva a cabo por un órgano que no pertenece organizativamente a la entidad fiscalizada. Además, dicha función es permanente, lo que significa que es realizada de forma temporalmente continuada. Por último, se ha señalado que con el inusual vocablo «consuntivo» quiere aludirse a un control *ex post* o *a posteriori*, pero quizá sería más exacto sostener que el término se refiere a un control final y definitivo (74).

Desde la perspectiva orgánica, la titularidad de la función fiscalizadora corresponde al Pleno del Tribunal de Cuentas, compuesto por doce Consejeros de Cuentas y el Fiscal. Por ello, la actuación de los demás órganos del Tribunal solo es instrumental, al no tener más alcance que el de coadyuvar al ejercicio de aquella función por dicho órgano colegiado. Sin embargo, la doctrina no es unánime al considerar si la titularidad de la

(74) Así lo hace MUÑOZ ÁLVAREZ, R.: «El Tribunal de Cuentas y la fiscalización “consuntiva”» en *Actualidad Jurídica Aranzadi* n.º 98, 1993, pág. 3.



función de fiscalización atribuida al Pleno abarca también el examen y la comprobación de la Cuenta General del Estado. En efecto, frente a la opinión de que, al actuar en esta materia el TCu por delegación de las Cortes Generales (art. 136 de la Constitución Española), estas conservarían la titularidad de la competencia, hay quien sostiene que, la referida «delegación» equivale a una transferencia global de dicha competencia (75).

Es asimismo muy debatida en el ámbito doctrinal la participación de los Consejeros que forman la Sección de Enjuiciamiento en el ejercicio de la función de fiscalización (76), ya que ello significaría que los titulares de la función jurisdiccional podrían pronunciarse previamente sobre hechos, recogidos en los informes de fiscalización, susceptibles de generar responsabilidad contable de la que, en su caso, han de conocer y pronunciarse posteriormente, pudiendo así quedar comprometido el principio de imparcialidad objetiva. Sin embargo, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, al resolver un caso que afectaba a una Cámara Regional francesa y a la *Cour des Comptes* ha señalado que el simple hecho de haber tomado decisiones antes del proceso no es suficiente para justificar por sí los reparos sobre la imparcialidad del Juez, siendo el dato decisivo la extensión de las medidas adoptadas por él antes del proceso («*La Cour rapelle que le simple fait, pour un juge, d'avoir pris des décisions avant les procès ne peut passer pour justifier en soi des appréhensions relativement à son impartialité. Ce qui compte, c'est l'étendue des mesures adoptés par le juge avant le procès*») (STEDH de 10 de mayo de 2007, Tedesco contra Francia, párrafo 58).

2. EL ÁMBITO SUBJETIVO DE LA FUNCIÓN FISCALIZADORA

El ámbito subjetivo de la función de fiscalización está constituido, por el Estado y el sector público (art. 136 de la Constitución). No obstante, aunque dicho ámbito se extiende a la totalidad de este sector, incluidos, por tanto, el autonómico y el local, la fiscalización de la actividad económico-financiera del sector público estatal es, conforme ha señalado la jurisprudencia constitucional, el área de actuación preferente (SSTC 187/1988, de 17 de octubre, FFJJ 8.º y 12.º; y 31/2010, de 28 de junio, FJ 34.º). Por lo demás, la extensión, operada por la Constitución Española, del ámbito de la función fiscalizadora del TCu no ya al sector público autonómico, naciente a la sazón, sino también al local, constituyó en aquel entonces una

(75) Así se pronuncia MARTÍN MARTÍN, P.: «Reflexiones sobre el Tribunal de Cuentas en el vigésimo quinto aniversario de la Constitución Española de 1978», en *Revista Española de Control Externo* n.º 15, 2003, pág. 34.

(76) La participación de estos Consejeros en el ejercicio de la función fiscalizadora es consecuencia del diseño legal asimétrico del Tribunal de Cuentas (ver AZNAR LÓPEZ, M.: «La función de fiscalización del Tribunal de Cuentas: Problemas hermenéuticos y cuestiones controvertidas», en *Revista Española de Control Externo* n.º 45, 2013, pág. 39.)



novedad destacable, especialmente en este último caso, ya que, con anterioridad, el control estaba atribuido al Servicio Nacional de Inspección y Asesoramiento de las Corporaciones Locales.

La inclusión de los órganos constitucionales y de relevancia constitucional en el ámbito subjetivo de la función fiscalizadora es asunto debatido doctrinalmente, existiendo posiciones contrarias a dicha inclusión. Sin embargo, hay sólidos fundamentos para sostener sin dificultad la inclusión de algunos de estos órganos (así, Consejo General del Poder Judicial, Tribunal Constitucional y Consejo de Estado), mientras que respecto de otros sucede lo contrario, como es, según opinión doctrinal ampliamente mayoritaria, el caso de la Corona, por el carácter global de la asignación correspondiente y su libre distribución, así como el de las Cortes Generales, no solo por la específica vinculación del TCu con ellas, sino porque la interpretación conjunta de una serie de preceptos (arts. 72 y 136 de la Constitución, arts. 2.3 y 140.1 de la Ley 47/2003, de 26 de diciembre, General Presupuestaria, art. 31.1.2.º del Reglamento del Congreso de los Diputados y art. 36.1.e del Reglamento del Senado) conduciría a considerar aplicable a la determinación del concepto de sector público, a los efectos del ámbito subjetivo de la función fiscalizadora, la exclusión de las Cortes Generales, como tal órgano, y de sus dos Cámaras, recogida en el artículo 2.3, párrafo segundo, de la Ley General Presupuestaria. A consecuencia de ello, la exclusión afectaría también al Defensor del Pueblo, al constituir la dotación económica para su funcionamiento una partida de los presupuestos de las Cortes Generales. En cambio, algún Órgano de Control Externo (en adelante, OCEX) tiene atribuida expresamente la fiscalización de la correspondiente asamblea legislativa autonómica. Así sucede con la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana (art. 17.e de la Ley 6/1985, de 11 de mayo), como también acaecía con la extinguida Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha (art. 8.1.a de la Ley 5/1993, de 27 de diciembre). Por último, el propio TCu quedaría también excluido, entre otras razones, por ser imposible conciliar un hipotético autocontrol con su carácter externo.

Por mandato legal, el ámbito subjetivo de la función fiscalizadora excede, empero, del sector público, ya que se extiende a los partidos políticos y a las fundaciones y demás entidades vinculadas o dependientes de ellos (arts. 1 y 3.3 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo –en adelante, LOTCu– en la redacción dada por la Ley Orgánica 3/2015, de 30 de marzo). Sin embargo, además de lo que se dirá al examinarse el ámbito objetivo de la función fiscalizadora, tal extensión a unas entidades asociativas de naturaleza privada difícilmente se aviene con la delimitación constitucional del ámbito subjetivo de dicha función.



3. EL ÁMBITO OBJETIVO DE LA FUNCIÓN FISCALIZADORA

Desde una perspectiva objetiva, el ejercicio de la función fiscalizadora recae, a tenor del artículo 136 de la Constitución Española, así como de la legislación reguladora del TCu, sobre las cuentas y la gestión económico-financiera del sector público, refiriéndose al sometimiento de la actividad económico-financiera de este sector a una serie de parámetros que más adelante se señalarán, en relación con la ejecución de los programas de ingresos y de gastos públicos. Sin embargo, la determinación del ámbito objetivo de la función fiscalizadora no ha dejado de estar exenta de polémica, al existir dos líneas hermenéuticas divergentes. En efecto, mientras que una de estas líneas sitúa el alcance de dicha función en la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos, relacionando aquella con su carácter consuntivo, la contraria considera que el referido ámbito alcanza, con un alcance omnicompreensivo, a la totalidad de la gestión económico-financiera del sector público.

Por expresa disposición legal, el ámbito objetivo de la función de fiscalización se extiende también a las subvenciones, créditos, avales y otras ayudas del sector público, así como a los procesos electorales, excluidas las elecciones autonómicas de las Comunidades con OCEX. Además, en dicho ámbito se incluye la actividad económico-financiera de los partidos políticos y de las fundaciones y otras entidades vinculadas o dependientes de aquellos. De esta forma, el ejercicio la función fiscalizadora atribuida al TCu rebasa, respecto de estas entidades asociativas y fundacionales de carácter privado, los fondos de carácter público que reciben para abarcar, al parecer *in toto*, su actividad económico-financiera. Pues bien, esta extensión a los ingresos de carácter privado puede plantear fundadas dudas en torno a su constitucionalidad, a la vista de la dicción del artículo 136 de la Constitución Española. De hecho, existe algún ejemplo de derecho comparado en el que el Tribunal Constitucional correspondiente declaró la inconstitucionalidad de una norma legal que asignaba a la Entidad Fiscalizadora Superior (en adelante, EFS) del Estado en cuestión el control no solo de los fondos públicos percibidos por los partidos políticos, sino también de las donaciones y ayudas obtenidas por otros medios, es decir, de ingresos de naturaleza privada, precisamente con fundamento en que el mandato a la EFS recogido en la Constitución de aquel Estado no cubría el control de los recursos de las entidades privadas (Sentencia del Tribunal Constitucional de Albania 30-2001, de 9 de mayo).



4. PARÁMETROS PARA EL EJERCICIO DE LA FUNCIÓN FISCALIZADORA

El ejercicio de la función de fiscalización debe llevarse a cabo tomando como parámetros los principios de legalidad, eficiencia, economía y transparencia, así como la sostenibilidad ambiental y la igualdad de género (art. 9.1 de la LOTCu, en la redacción dada por la Ley Orgánica 3/2015, de 30 de marzo). A ellos, habría de añadirse el principio de eficacia, por venir así derivado tanto del mandato constitucional de sometimiento de la actuación de la Administración Pública a dicho principio, como, implícitamente, de lo previsto en el artículo 13.1.b, en relación con el artículo 9.2, de la LOTCu. No obstante, en el caso de los partidos políticos, la operatividad de algunos de estos parámetros es muy cuestionable y, sin duda por ello, la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, parece focalizar el control externo en la fiscalización de la legalidad de sus recursos públicos y privados y en la regularidad contable de sus actividades económico-financieras, si bien añade la adecuación de estas actividades a los principios de gestión financiera que sean exigibles, conforme a su naturaleza, sin más especificaciones acerca de cuáles pueden ser estos.

5. ASPECTOS ORGÁNICOS DEL EJERCICIO DE LA FUNCIÓN FISCALIZADORA

Desde el punto de vista orgánico, la Sección de Fiscalización es una de las dos en que se divide el TCu. Está integrada por los Consejeros titulares de los Departamentos de Fiscalización y presidida por uno de ellos, elegido por el Pleno del Tribunal. Corresponde a la Sección examinar los procedimientos fiscalizadores tramitados en los distintos Departamentos y proponer al Pleno las memorias, informes, mociones y notas que hayan de elevarse a las Cortes Generales.

La Sección se organiza en Departamentos sectoriales y territoriales. La organización en Departamentos sectoriales se acomodará, en la medida de lo posible, a las grandes áreas de la actividad económico-financiera del sector público. Por su parte, los Departamentos territoriales llevarán a cabo la fiscalización de la actividad económico-financiera de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales. Corresponden a los diferentes Departamentos de la Sección de Fiscalización la verificación de la contabilidad y el examen y comprobación de las cuentas, así como la tramitación de los procedimientos de fiscalización. Los Consejeros de Cuentas titulares de los Departamentos tienen atribuido el impulso, la dirección, la distribución, la coordinación y la inspección del trabajo.



EL TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO

1. INTRODUCCIÓN

El Tribunal de Cuentas de la Unión Europea, creado en 1977, tiene hoy el rango de Institución Comunitaria y ocupa el lugar central en lo que se refiere al control de cómo se gestionan las finanzas europeas.

Tiene su sede en Luxemburgo y cuenta para el ejercicio de sus funciones con personal especializado en auditoría pública y en otras materias útiles para ejercer un control eficaz de la administración de los fondos públicos comunitarios.

2. COMPOSICIÓN

El Tribunal de Cuentas Europeo es un órgano colegiado compuesto por un miembro de cada uno de los estados que integran la Unión. Sus vocales los designa el Consejo, previa consulta con el Parlamento, por un mandato renovable de seis años. El Presidente lo eligen los demás miembros del Tribunal por un período, también renovable, de tres años.

3. ESTRUCTURA Y ORGANIZACIÓN

La organización profesional de la Institución se fundamenta, esencialmente, en las siguientes unidades:

- a) Presidencia.
- b) Comité Administrativo.
- c) Secretaría General.
- d) Salas:

– Sala Primera (fiscalización del uso sostenible de los recursos naturales).



- Sala Segunda (fiscalización de la inversión para la cohesión, el crecimiento y la inclusión).
- Sala Tercera (fiscalización de acciones exteriores, seguridad y justicia).
- Sala Cuarta (fiscalización de la regulación de mercados y economía competitiva).
- Sala Quinta (fiscalización de la financiación y administración de la Unión).

4. LA INDEPENDENCIA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO

Resulta imprescindible para que la Institución pueda desarrollar con eficacia su función de supervisar la gestión económico-financiera de la Unión.

La independencia implica:

- Inamovilidad, de forma que los miembros no puedan ser removidos de sus cargos salvo por causas legalmente tipificadas de antemano.
- Blindaje frente a instrucciones o presiones de otras instituciones comunitarias o de los estados miembros.
- Riguroso régimen de incompatibilidades que evite posibles conflictos de intereses de los miembros de la Entidad.

La independencia se traduce en la libertad del Tribunal de Cuentas Europeo para decidir:

- a) Qué gestión auditar.
- b) A través de qué procedimientos auditarla.
- c) Dónde y cuándo presentar las conclusiones de sus controles.

5. LAS FUNCIONES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO

Pueden sistematizarse y sintetizarse en los siguientes apartados:

- a) Auditar los ingresos y gastos de la Unión Europea para verificar que la percepción, uso, rentabilidad y contabilidad de los fondos son correctos.
- b) Supervisar a cualquier persona u organización que maneje fondos de la Unión Europea, en particular mediante controles puntuales en las instituciones (especialmente en la Comisión), los estados miembros y los países que reciben ayudas de la Unión.
- c) Elaborar conclusiones y recomendaciones, dirigidas a la Comisión Europea y a los gobiernos nacionales, en sus informes de auditoría.
- d) Informar de los indicios de fraude o corrupción que detecte a la Oficina de lucha contra el fraude OLAF.



e) Elaborar un informe anual para el Parlamento Europeo y el Consejo, que el Parlamento examina antes de aprobar la gestión del presupuesto de la Unión Europea.

f) Facilitar dictámenes periciales a los responsables políticos de la Unión Europea sobre cómo mejorar la gestión financiera y la rendición de cuentas a los ciudadanos.

g) Publicar dictámenes sobre legislación orientada a regular la gestión financiera de la Unión Europea, así como documentos de posición, estudios y publicaciones específicos sobre cuestiones relacionadas con las finanzas públicas de la Unión.

La labor de fiscalización del TCu se centra, esencialmente, en la supervisión de la gestión de la Comisión Europea, puesto que es la responsable principal de la ejecución del presupuesto de la Unión. Sin embargo, también colabora estrechamente con las autoridades nacionales, ya que la Comisión gestiona junto con ellas la mayor parte de los fondos de la Unión Europea (cerca del 80%).

Para el ejercicio de su función fiscalizadora, el TCu se vale, fundamentalmente, de tres tipos de auditorías:

– Auditorías financieras, en las que se comprueba si las cuentas reflejan fielmente la situación financiera, los resultados y los flujos de tesorería de un determinado ejercicio.

– Auditorías de conformidad, en las que se comprueba si las transacciones financieras se ajustan a la normativa.

– Auditorías de resultados, en las que se comprueba si la financiación de la Unión Europea ha alcanzado sus objetivos con el menor número de recursos posible y de la manera más económica.



UMBRAL DE MATERIALIDAD

1. INTRODUCCIÓN

Aun cuando la fiscalización no coincide con la auditoría, según se expone en otras voces de este Glosario, la fiscalización, la actividad de control que realiza el TCu sobre la actividad económico-financiera del sector público, se lleva a cabo mediante la utilización de técnicas de auditoría. Así el artículo 27.3 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas dice que «*el Tribunal de Cuentas podrá utilizar las técnicas de auditoría que resulten idóneas a la fiscalización pretendida*».

La auditoría, dicho sea en sentido lato (77), es una actuación que tiene por objeto revisar una actividad económico-financiera para dar una opinión sobre la corrección de la misma.

En principio la actividad económico financiera puede revisarse comprobando íntegramente la totalidad de los actos realizados, pero es de esencia de la auditoría que esta revise solamente algunos de los actos que conforman la actividad objeto de examen (el artículo 162 de la Ley General Presupuestaria dentro de la definición de auditoría pública dice que la verificación se realizará mediante la aplicación de procedimientos de revisión selectivos), no necesitando más para pronunciarse sobre la corrección o incorrección de la actividad económico financiera auditada.

2. EL UMBRAL DE MATERIALIDAD

Si la auditoría tiene por objeto revisar solo algunos actos de la actividad financiera y tiene por finalidad dar una opinión sobre ella, es

(77) Las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas definen la auditoría como la actividad sistemática de revisión, verificación y evaluación de documentos contables y de procedimientos de control y gestión, realizada siguiendo las normas técnicas establecidas al efecto.



preciso considerar que ciertos actos tienen escasa importancia y por tanto no han de ser objeto de revisión y que ciertos errores o defectos que se encuentren en los actos revisados carecerán también de la importancia necesaria para conformar la opinión objeto del informe de auditoría. Y es de esta reflexión de donde nace el concepto de materialidad o importancia relativa, que es aquella cualidad de un hecho o conjunto de hechos que hace que los mismos deban ser resaltados en el informe de auditoría.

El umbral de materialidad (78) sería por tanto el límite que, en caso de ser alcanzado, hace que una materia deba ser objeto de verificación al realizar la auditoría o que una deficiencia deba ser puesta de manifiesto en el correspondiente informe.

El umbral de materialidad en las auditorías contables juega un doble papel: sirve para determinar qué actos deben considerarse relevantes al efecto de formular una opinión sobre la representatividad de las cuentas y por otra parte también sirve para determinar en la fase de planificación de la auditoría qué aspectos de la actividad económico-financiera se deben seleccionar para ser objeto de revisión.

En la auditoría contable la materialidad, la determinación de la importancia relativa, se ha objetivado, al menos en parte, mediante el establecimiento de umbrales de materialidad, umbrales cuantitativos que permiten determinar matemáticamente cuando un hecho o conjunto de hechos se transforma en relevante para la auditoría.

La forma en la que en la auditoría contable se establecen los umbrales de materialidad parte de la determinación de una magnitud base que se estima representativa de la actividad económico-financiera que se va a controlar (esa magnitud puede ser el activo, los gastos, los ingresos, etcétera, en el caso de las entidades del sector público administrativo con presupuesto limitativo se toma como base el valor de las obligaciones reconocidas) y sobre la base se aplica un porcentaje siendo el resultado de dicha aplicación el umbral de materialidad.

Sin embargo la cuestión en sí no es tan simple por varios motivos. En primer lugar, si los errores del mismo tipo se repiten, aunque cada uno de ellos no alcance el umbral de materialidad, se considerará una misma deficiencia y si la suma lo alcanza, aparecerá como deficiencia en el informe.

(78) Las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas define el umbral de importancia relativa como el límite máximo tolerable de incorrecciones que no se consideran relevantes a efectos de los resultados de la fiscalización en función de los objetivos establecidos para la misma.



En segundo lugar las auditorías contables los umbrales de materialidad se establecen para los errores cuantificables pero no pueden establecerse para los no cuantificables y esto ocurre con el resto de auditorías (de legalidad, operativas).

Por ello junto a la materialidad cuantitativa existe la materialidad cualitativa, que es aquella que se refiere a aspectos no cuantificables (con gran importancia sobre todo en los aspectos de legalidad o procedimientos de gestión) y que da lugar a que determinadas deficiencias, que por su cuantía no se reflejarían en el informe si deban reflejarse.

**GLOSARIO DE TÉRMINOS RELACIONADOS
CON LA FUNCIÓN DE ENJUICIAMIENTO
CONTABLE**

ACCIÓN PÚBLICA

1. INTRODUCCIÓN

El diccionario de la lengua española de la Real Academia recoge como primera acepción del término «acción» el de «ejercicio de la posibilidad de hacer», si bien por lo que respecta a su significado en el ámbito del Derecho, se refiere a dos acepciones de la palabra. En primer lugar, afirma que acción es «en sentido procesal, derecho a acudir a un juez o tribunal recabando de él la tutela de un derecho o de un interés» o bien la «facultad derivada de un derecho subjetivo para hacer valer en juicio el contenido de aquel».

En cuanto a la expresión «acción pública», el diccionario de la RAE la considera sinónimo de «acción popular», definida como la «posibilidad que tiene cualquier persona para promover un proceso aunque no tenga una relación con el objeto de este» aunque también recoge otra acepción para aquella que lo diferencia de esta al definir la acción pública como «la acción que ejercita el ministerio público o fiscal».

Sin embargo, la doctrina ha sido unánime en considerar que, en términos estrictos, los conceptos de acción pública y de acción popular no son equiparables sino que estamos ante instituciones distintas. En este sentido, Mariano Sola Fernández (79) señala que *«La idea de acción pública se conecta con la idea de función pública o con el concepto de poderes públicos, mientras que la institución de la acción popular se conecta con el concepto de pueblo o población, esto es, el componente humano del Estado.(...) La acción pública es la que se ejercita, en defensa de la legalidad, desde los poderes públicos y se configura como una función pública o servicio del Estado consistente en que se promueva la actuación de los Tribunales en favor del ordenamiento*

(79) «La acción pública en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas», *Crónica 1990-1991*, Madrid, Tribunal de Cuentas.



jurídico, de los derechos colectivos y de los derechos individuales. (...) Por su parte, la institución progresista de la acción popular supone la legitimación de todos y cada uno de los ciudadanos para ejercitar pretensiones de derechos de los que son titulares como miembros de una comunidad».

En definitiva, y en esto coinciden Carlos Cubillo Rodríguez (80) y Ángel Lorán Gimeno (81), la acción pública es la ejercitada por el Ministerio Fiscal a la que se refieren, por ejemplo, los artículos 124 de la Constitución Española y 105 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, mientras que la acción popular es la ejercitada por los ciudadanos a la que aluden tanto el artículo 125 de la Constitución como el 101 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

2. LA ACCIÓN PÚBLICA DE RESPONSABILIDAD CONTABLE

En particular, el artículo 125 de la Constitución dispone que *«Los ciudadanos podrán ejercer la acción popular y participar en la Administración de Justicia mediante la institución del Jurado, en la forma y con respecto a aquellos procesos penales que la ley determine, así como en los Tribunales consuetudinarios y tradicionales».*

Por su parte, el artículo 47 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, recoge el término acción pública al disponer en su apartado tercero que *«Será pública la acción para la exigencia de la responsabilidad contable en cualquiera de los procedimientos jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas. En ningún caso se exigirá la prestación de fianza o caución, sin perjuicio de la responsabilidad criminal y civil en que pudiera incurrir el que ejercite la acción indebidamente».*

De igual modo, la Ley 7/1988, de 5 de junio, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas utiliza esta denominación tanto en su preámbulo como en su artículo 56, al regular sus requisitos y el cauce procesal de la acción pública:

«1. El ejercicio de la acción pública a que se refiere el artículo 47.3 de la Ley 2/1982, exigirá la personación en forma con arreglo a lo establecido en el artículo siguiente y se efectuará mediante escrito presentado dentro del plazo de nueve días a que se refiere el artículo 68.1 de la presente Ley. Si la comparecencia se efectuara en momento posterior, se estará a lo dispuesto en el apartado 5.º del mismo precepto.

(80) *La jurisdicción del Tribunal de Cuentas.* Editorial Comares.

(81) *«Acción pública y acción popular».* Seminarios 1984, Madrid, Tribunal de Cuentas.

2. *Si no existiera iniciado procedimiento jurisdiccional en exigencia de responsabilidad contable, el ejercicio de la acción se efectuará mediante escrito compareciendo en forma en el que se individualizarán los supuestos de responsabilidad por que se actúe con referencia a las cuentas, actos, omisiones o resoluciones susceptibles de determinarla y a los preceptos legales que, en cada caso, se consideren infringidos. El Consejero de Cuentas de la Sección de Enjuiciamiento a quien por turno hubiera correspondido, previamente a la incoación del correspondiente procedimiento jurisdiccional, acordará, en su caso, recabar del Departamento que hubiere efectuado el examen y comprobación de las cuentas, o que hubiere tramitado el oportuno procedimiento fiscalizador; la formación de la pieza separada a que se refiere el artículo 45 de esta Ley, o de la Sección de Enjuiciamiento la práctica de las diligencias prevenidas en los artículos 46 y 47 de la misma.*

3. *En el caso de que de las actuaciones fiscalizadoras no se desprendiesen indicios de responsabilidad, o los que resultaren no merecieren la calificación de contable, o de que en el escrito en que se ejercite la acción no se individualizasen los supuestos de responsabilidad contable con referencia específica a cuentas determinadas, o a concretos actos de intervención, administración, custodia o manejo de bienes, caudales o efectos públicos, el Consejero de Cuentas, previa audiencia, por término común de cinco días, del Ministerio Fiscal, Letrado del Estado y ejercitante de la acción, rechazará, mediante auto motivado, el escrito formulado e impondrá las costas en los términos previstos para el proceso civil al mencionado ejercitante, 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, resultare procedente.*

4. *El auto de inadmisión del escrito en que se ejercite la acción pública de responsabilidad contable será susceptible de recurso de apelación.»*

A pesar del uso del término acción pública en la legislación reguladora del TCu, tanto los autores antes citados como Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez (82) coinciden en afirmar sin género de duda que lo que se instituye en los artículos transcritos es la acción popular y que la referencia a la acción pública es producto de un error técnico del legislador. Todos ellos hacen referencia al auto de la Sala de Justicia

(82) «Comentario general sobre la jurisprudencia contable», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm.

del Tribunal de Cuentas de 11 de enero de 1986 que declara de modo terminante que el artículo 47.3 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas se refiere a la acción popular que puede ejercitar cualquier ciudadano sin necesidad de ser titular de un derecho subjetivo o de intereses directos en un asunto determinado.

En cuanto al fundamento o la razón de ser de la acción popular de responsabilidad contable, merece la pena citar a Emilio Pujalte Clariana (83) que en el año 1985 reflexionaba que *«atribuir el carácter de pública a la acción contable significa que algo ha cambiado, o se quiso que cambie, en la mentalidad ciudadana. En mi opinión, quiere decir que se intenta implicar al pueblo en las responsabilidades financieras, que se quiere ir borrando el antagonismo entre Administración y administrado; que ya no es lícito hablar de Hacienda en tercera persona del singular, y que hay que hacerlo en primera persona del plural»*.

Por su parte, Mariano Sola afirma que la Constitución instituye un orden público de carácter económico y financiero definido por dos variables interrelacionadas y de respuesta elástica, por un lado, la obligación de financiar el gasto público a cargo de los ciudadanos y, por otro lado, la obligación por parte de los poderes públicos de utilizar convenientemente y de acuerdo a los principios rectores de la política social y económica los fondos públicos acopiados. Así, la acción popular contable se justifica por la necesidad de legitimar a los ciudadanos para promover la acción de la justicia cuando consideren que los fondos públicos han sido desviados o perjudicados, en defensa de dicho orden público financiero.

La legislación reguladora de la acción popular contable no precisa si la legitimación para su ejercicio se limita a los ciudadanos españoles o se amplía también a los extranjeros, como sí hacen la Ley Orgánica del Poder Judicial o la Ley de Enjuiciamiento Criminal que, en ambos casos, se refieren únicamente a los ciudadanos españoles. Sola Fernández se inclina por considerar que la acción se reserva a los españoles, realizando una interpretación integradora con el resto del ordenamiento jurídico, mientras que Pujalte Clariana entiende que la voluntad expresa del legislador fue ampliar la legitimación activa a nacionales y extranjeros, motivo por el que el borrador del anteproyecto de Ley Orgánica, que en su artículo 52.4 la limitaba a los ciudadanos españoles, fue posteriormente modificado.

(83) «Teleología de la acción pública contable», *Seminarios 1984*, Madrid, Tribunal de Cuentas.

3. REQUISITOS Y TRÁMITES DE LA ACCIÓN PÚBLICA DE RESPONSABILIDAD CONTABLE

Por lo demás, el artículo 56 de la Ley de Funcionamiento exige para el ejercicio de la mal llamada «acción pública» la personación en forma mediante abogado o procurador con las excepciones previstas en el artículo 57 y distingue dos posibilidades en cuanto al *iter* procesal que puede seguir la acción pública. En primer lugar, cuando existe ya iniciado un procedimiento jurisdiccional y, en segundo lugar, cuando este no se ha iniciado. En el primer caso, el actor público tendrá la posibilidad de personarse en el procedimiento para que se sigan con él las sucesivas actuaciones. En el segundo, deberá individualizar los supuestos de responsabilidad por que se actúe con referencia a las cuentas, actos, omisiones o resoluciones susceptibles de determinarla y a los preceptos legales que, en cada caso, se consideren infringidos. Será entonces el Consejero de Cuentas de la Sección de Enjuiciamiento a quien por turno hubiera correspondido el que, previa valoración del tipo de infracción contable denunciada, podrá acordar la formación de pieza separada o el nombramiento de delegado instructor. Todo ello, sin perjuicio de que si el escrito a través del que se ejercite la acción pública no reúne los requisitos exigidos legalmente, se inadmita mediante auto susceptible de recurso de apelación, previa audiencia del Ministerio Fiscal, del Abogado del Estado y del propio ejercitante de la acción.

Se puede concluir que el intrincado mecanismo que la legislación ha creado para el ejercicio de la acción popular contable y el propio desconocimiento de la jurisdicción contable entre la ciudadanía no ha favorecido su implantación social y que se trata de una institución que todavía dista de ser de aceptado y general ejercicio, a pesar de que la doctrina de la Sala de Justicia ha realizado una interpretación flexible de la Ley, favorable a la admisibilidad de la acción (por todos, auto de la Sala de 29 de octubre de 1993, que invoca el principio *pro actione* y el derecho a la tutela judicial efectiva).

ACTUACIONES PREVIAS

1. INTRODUCCIÓN

El Diccionario de la lengua española de la Real Academia Española define actuaciones, en su segunda acepción, como «*conjunto de diligencias de un procedimiento judicial*». Ese mismo Diccionario recoge como primera acepción de la palabra previo: «*anticipado, que va delante o que sucede primero*».

La Exposición de Motivos de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas dice de las actuaciones previas que constituyen la fase instructora de los procedimientos para la exigencia de responsabilidades contables, que no es posible atribuirles naturaleza estrictamente jurisdiccional y que son el soporte de la vía jurisdiccional posterior a las mismas.

Las actuaciones previas de los procesos de responsabilidad contable contempladas en la antes aludida Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas son tres.

2. LA PIEZA SEPARADA PREVIA A LOS JUICIOS DE CUENTAS

Da contenido a las actuaciones previas legalmente previstas para los juicios de cuentas, que son los procedimientos a través de la que se exigen responsabilidades contables derivadas de hechos que no constituyen alcance o malversación.

Estas actuaciones previas se regulan en el artículo 45 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. Dicho precepto hace referencia a las cuestiones siguientes:

a) Competencia para tramitar las piezas separadas: corresponde al Consejero de Cuentas titular del departamento de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas en el que se haya realizado el examen o com-



probación de las cuentas o la fiscalización en los que se hayan detectado los hechos que pudieran ser generadores de responsabilidad contable.

En el caso de que el examen o comprobación de las cuentas o el procedimiento fiscalizador se hayan practicado por un Órgano Autónomo de Control Externo, debe entenderse que el mismo puede también incoar las correspondientes piezas separadas pues, aunque este caso no se mencione expresamente en el artículo 45 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, el artículo 26.3 de la Ley Orgánica de dicho Tribunal, 2/1982, de 12 de mayo, establece que los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas podrán instruir los procedimientos jurisdiccionales para el enjuiciamiento de responsabilidades contables (incluidos los juicios de cuentas), por delegación del Tribunal de Cuentas.

b) Casos en que procede acordar la formación de la pieza separada: cuando en el examen o comprobación de las cuentas o en el procedimiento fiscalizador se hayan detectado hechos que pudieran ser no constitutivos de alcance de caudales o efectos públicos pero que pudieran dar lugar a otro tipo de responsabilidades contables.

c) Finalidad de la pieza separada: concretar los hechos, los posibles responsables tanto directos como subsidiarios y el importe total de los perjuicios ocasionados a los caudales o efectos públicos.

d) Tramitación de la pieza separada: del artículo 45 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas se desprende que la tramitación de la pieza separada se compone de las siguientes diligencias:

– Acuerdo de formación de la pieza separada, de oficio o a instancia del Ministerio Fiscal o del Abogado del Estado.

– Diligencias de averiguación de los hechos, los presuntos responsables de los mismos y la cuantificación de los posibles daños causados al erario público.

– Citación y, en su caso, intervención del presunto responsable o de sus causahabientes.

– Conclusión de la pieza separada mediante resolución en la que se contemplan los hechos presuntamente generadores de responsabilidad contable, los posibles responsables de los mismos y la suma en la que, de forma previa y provisional, se cuantifiquen los eventuales daños y perjuicios causados al erario público.

La Jurisprudencia ha aportado criterios sobre tres cuestiones relacionadas con la pieza separada de los juicios de Cuentas:

- La naturaleza jurídica administrativa o jurisdiccional de la misma (Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 25 de mayo de 1995).



- El contenido de la pieza separada (Autos de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 1 de diciembre de 2005, 10 de noviembre de 1999 y 25 de noviembre de 1999).
- El momento procedimental idóneo para su apertura (Auto de 21 de julio de 2008 de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas).

En cuanto a la doctrina científica, no ha sido muy extensa dado el pequeño número de juicios de cuentas tramitados, ni resulta moderna por esa misma razón, destacándose sobre todo el Seminario sobre la pieza separada celebrado en Madrid los días 26 y 27 de noviembre de 1996, organizado por la Comisión de Formación de los Órganos de Control Externo.

3. LAS DILIGENCIAS PRELIMINARES DE LOS PROCEDIMIENTOS DE REINTEGRO POR ALCANCE

Constituyen la primera fase de dichos procedimientos, que son aquellos a través de los que se exigen responsabilidades contables por alcance o malversación.

La regulación de estas actuaciones previas se recoge en el artículo 46 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. Dicho precepto hace referencia a las cuestiones siguientes:

a) Competencia para tramitar las diligencias preliminares: corresponde a los Consejeros de Cuentas de los departamentos de primera instancia de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas.

b) Casos en que procede incoar diligencias preliminares: cuando del examen y comprobación de cuentas, o de cualquier procedimiento fiscalizador, o de una gestión de fondos públicos ajena al proceso normal de rendición de cuentas, se desprende la posible existencia de un alcance o una malversación en los bienes y derechos de titularidad pública.

c) Finalidad de las diligencias preliminares: determinar si los hechos revisten o no indicios de posible alcance y si, en caso afirmativo, dicho posible alcance está o no individualizado con referencia a cuentas determinadas o a concretos actos de administración, custodia o manejo de caudales o efectos públicos.

d) Tramitación de las diligencias preliminares: el artículo 46 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas establece los siguientes trámites para estas actuaciones previas:

– Turno del procedimiento, por la Sección de Enjuiciamiento, al correspondiente Consejero de Cuentas titular de un departamento de primera instancia.

– Audiencia al Ministerio Fiscal, a la representación procesal del Sector Público presuntamente perjudicado y, en su caso, a quien hubiere de-



ducido pretensión de responsabilidad contable, para que aleguen lo que a su derecho convenga respecto a la continuación del procedimiento o al archivo del mismo.

– Resolución del Consejero de Cuentas actuante decretando, bien la continuación del procedimiento, bien el archivo del mismo.

En el primer caso, la resolución propondrá el nombramiento de un delegado instructor y podrá ser recurrida en reposición. En el segundo caso, la resolución dará fin al procedimiento y podrá ser recurrida ante la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas.

La Jurisprudencia ha tratado las siguientes cuestiones relativas a las diligencias preliminares de los procedimientos de reintegro por alcance:

- La naturaleza jurídica de las diligencias preliminares (Autos de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 30 de octubre de 1992 y 27 de noviembre de 1992)
- Valoración jurídica de los casos en los que procede su archivo (por todos, Auto de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 5 de julio de 2004). En cuanto a la doctrina, se ha centrado sobre todo en delimitar su función de filtro para evitar que sigan adelante procedimientos inviables y en su posible desaparición en reformas legislativas futuras.

4. LAS ACTUACIONES PREVIAS DEL PROCEDIMIENTO DE REINTEGRO POR ALCANCE

Constituyen la fase instructora de estos procesos en los que se dilucidan posibles responsabilidades contables derivadas de alcance o malversación, como antes se dijo.

Se regulan en el artículo 26 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, y en el artículo 47 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, que dan respuesta jurídica a las siguientes cuestiones:

a) Competencia para instruir las actuaciones previas: se atribuye a determinados funcionarios públicos, tanto del TCu como de las Administraciones Públicas, a quienes la Comisión de Gobierno del propio Tribunal designa como Delegados Instructores respecto al procedimiento concreto de que se trate.

También pueden instruir estas actuaciones los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas.

El Delegado Instructor de un procedimiento de reintegro por alcance puede encargar actuaciones concretas a otros funcionarios públicos a quienes la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas denomina Comisionados.



b) Contenido de las actuaciones previas: constan de las diligencias que a continuación se exponen:

- Nombramiento de Secretario.
- Reclamación de diligencias preventivas del alcance.
- Práctica de diligencias de averiguación.
- Pase del tanto de culpa a los tribunales ordinarios.
- Práctica de la liquidación provisional del presunto alcance, con citación de los interesados.
- Requerimiento a los presuntos responsables para que paguen, depositen o afiancen el posible alcance declarado en la liquidación provisional.
- Embargo preventivo del patrimonio de los presuntos responsables que no hubieren pagado, depositado o afianzado el presunto alcance declarado en la liquidación provisional.

c) Duración de las actuaciones previas: se prevé un plazo de dos meses prorrogables uno más por justa causa, aunque la jurisprudencia ha determinado que se trata de un plazo meramente indicativo (por todas, Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 29 de julio de 2004).

Existe una abundante jurisprudencia en relación con las actuaciones previas de los procedimientos de reintegro por alcance, en la que se tratan sobre todo las siguientes cuestiones:

- Contenido máximo y mínimo de las actuaciones previas (Autos de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 5 de mayo de 2004 y 16 de diciembre de 2004).
- Motivación suficiente de las liquidaciones provisionales (por todos, Auto de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 23 de julio de 2003).
- Repercusión de las actuaciones previas en el ulterior proceso jurisdiccional (por todos, Auto de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 14 de julio de 2004).
- Provocación de indefensión en fase de actuaciones previas (por todos, Auto de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 5 de mayo de 2008).

La doctrina científica ha aportado criterios jurídicos importantes sobre cuestiones como el estatuto jurídico del Delegado Instructor, la finalidad de las actuaciones previas y la relación entre el órgano que las instruye y el Consejero de Cuentas que conoce del procedimiento en la primera instancia.

Finalmente debe indicarse que el artículo 48 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, establece un recurso especial ante la Sala de Justicia del propio Tribunal contra las resoluciones dictadas en la pieza separada del juicio de cuentas o en las actuaciones previas del procedimiento de reintegro por alcance en las que se hubiera provocado indefensión.



ALCANCE

1. INTRODUCCIÓN

El diccionario de la lengua española de la Real Academia contiene hasta quince acepciones para la palabra «alcance», si bien es la quinta de estas acepciones la que mejor se adapta a la significación jurídica del término, al definirlo como *«saldo que, según las cuentas, está debiéndose»*. Cabe destacar también por su similitud la decimoquinta acepción, que hace referencia al significado de la palabra en el ámbito militar como *«cantidad que en el ajuste quedaba a favor del soldado»*.

Desde el punto de vista legal, el artículo 72 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, dispone en su apartado primero que *«A efectos de esta Ley se entenderá por alcance el saldo deudor injustificado 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 cuentadantes ante el Tribunal de Cuentas.»*

También el preámbulo de la citada Ley de Funcionamiento define el concepto de alcance partiendo de su diferenciación con los demás supuestos de responsabilidad contable: *«Distingue la Ley, en punto a estos procedimientos judiciales, entre los supuestos de responsabilidad contable distintos del alcance de caudales y efectos públicos y aquéllos otros que únicamente pretenden dilucidar pretensiones fundadas en este concreto caso. 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».

Se define pues, el alcance, además de por una serie de características intrínsecas, por oposición a los demás supuestos de responsabilidad contable. En este sentido, la doctrina de la Sala de Justicia se ha ocupado de diferenciar el concepto de alcance del de malversación de caudales públicos. Por ejemplo, en la sentencia 7/2004, de 3 de marzo, la Sala afirma: *«Pues bien, como ha señalado esta Sala de Justicia en múltiples resoluciones, por todas la Sentencia 7/2000, de 30 de junio, es indiferente, al efecto de imputar responsabilidad contable por alcance, que el descubierto obedezca a la simple ausencia de numerario o a la falta de justificación del resultado negativo observado, en cuanto artículo 72 de la Ley 7/88, define el alcance como “el saldo deudor injustificado 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».*

La existencia de un alcance contable no implica necesariamente que la causa del mismo haya sido la apropiación o sustracción de los fondos públicos por parte de la persona que los tenía a su cargo, sino que surge también cuando el que maneja los fondos públicos no es capaz de explicar con la mínima e imprescindible actividad probatoria la inversión o empleo dado a los mismos”.»

El alcance nace por tanto de un descubierto injustificado en una cuenta que deben rendir quienes tienen a su cargo el manejo de caudales públicos y puede originarse tanto en la ausencia de numerario como en la ausencia de justificación por falta de los necesarios soportes documentales. Para que pueda producirse un alcance es preciso la existencia de una cuenta entendida en sentido amplio, como documento de naturaleza contable que ha de ser rendido imperativamente por los que tengan a su cargo el manejo de caudales, aunque no ostenten la condición de cuentadantes ante el Tribunal de Cuentas. A este respecto, la sentencia de la Sala de Justicia 3/1995, de 10 de marzo, señaló que *«la jurisprudencia ha declarado que en general puede entenderse por alcance el saldo negativo e injustificado de la cuenta (en sentido amplio) que debe rendir quien tiene a su cargo dichos caudales o efectos. Este concepto aparece además unido al de la obligación de dar o rendir cuentas; porque no rendir cuentas debiendo hacerlo por estar encargado de la custo-*

dia o manejo de los caudales públicos, no justificar el saldo negativo que estas arrojan, no efectuar los ingresos a que se está 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 o aplicarlos a usos propios o ajenos etc., son todos ellos supuestos de alcance y como tales generadores de responsabilidad contable, si se dan todos los requisitos que la Ley establece.»

2. EL CONCEPTO AMPLIO DE ALCANCE Y SU SITUACIÓN ACTUAL

A pesar de que, como ya se ha dicho, el concepto de alcance se ha confrontado habitualmente con los demás supuestos de responsabilidad contable, lo cierto es que la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas ha ido construyendo una doctrina que implica una concepción amplia del alcance, en la que ha incluido algunos de los demás hechos generadores de la responsabilidad contable previstos en la Ley General Presupuestaria. Entre otras, la sentencia de la Sala 14/2004, de 14 de julio afirma lo siguiente en el sentido expresado: *«La Sala de Justicia ha venido estableciendo un concepto amplio de alcance que incluye a otros supuestos regulados en diferentes apartados del artículo 141.1 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, incluido el del apartado d), dar lugar a pagos indebidos al liquidar las obligaciones o al expedir documentos en virtud de funciones encomendadas. Así el Fundamento de Derecho Cuarto del Auto 66/1997, de 27 de noviembre, establece aunque los citados pagos pudiesen ser reputados como indebidos y la responsabilidad contable que de ellos derivara pudiera ser exigida en vía administrativa (140 y ss. del TRLGP), ello no empece la competencia de este Tribunal para conocer de estas responsabilidades contables, no sólo por la vía de la pieza separada derivada de cualquier procedimiento fiscalizador (art. 45 en relación con el 68 y ss. de la Ley 7/1988, de 5 de abril), sino también por la vía del artículo 47 en relación con el artículo 72 y ss. por cuanto no hay que olvidar que el concepto que nos sirve para delimitar la dualidad procedimental es el alcance, según la definición que se contiene en el artículo 72 de la Ley 7/1988, en cuyos límites, saldo deudor injustificado o ausencia de numerario o ausencia de justificación, tiene cabida, sin duda, como viene reconociendo esta Sala, algunos de los hechos generadores de responsabilidad contable definidos en el artículo 141, letra b) a la g) del TRLGP y entre ellos podemos citar a los pagos indebidos en cuanto suponen una salida material de fondos públicos sin causa y, por tanto, carentes de justificación.»*

No obstante, esta interpretación fue posteriormente corregida por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, que se mostró contraria a ampliar el concepto de alcance más allá de su definición legal, al señalar en su sentencia de 28 de noviembre de 2012, dictada en el recurso de casación n.º 3671/2010, que *«Como se desprende de lo que ya se ha declarado en la sentencia de esta Sala y Sección de 18 de enero de 2012 (Casación 11/2010) deben diferenciarse adecuadamente los supuestos de responsabilidad contable por alcance, ilícito presupuestario tipificado en los artículos 72 de la LFTCu y 141.1.a) de la Ley General Presupuestaria de 23 de septiembre de 1988, vigente en el momento en que se cometieron los hechos enjuiciados [artículo 177.1.a) de la LGP de 26 de noviembre de 2003] de otras infracciones contables distintas, como la preceptuada en el apartado 141.1.d) de la mencionada Ley Presupuestaria de 1988 [177.1 d) de la LGP] consistente en dar lugar a pagos indebidos al liquidar las obligaciones o al expedir documentos en virtud de funciones encomendadas.*

Como se advirtió ya en aquella sentencia, y ahora reiteramos, en la medida en que los distintos supuestos se diferencian en la Ley, es inadmisibile, en una correcta interpretación de aquélla, que el supuesto del apartado d) pueda vaciarse siempre y necesariamente en el del apartado a) empleando para ello la interpretación amplia del concepto de alcance que acoge erróneamente el fundamento noveno de la sentencia recurrida y el cauce procesal inadecuado de los procedimientos de reintegro por alcance, destinados a enjuiciar la posible responsabilidad derivada de un saldo deudor injustificado en las correspondientes cuentas del sector público.

En definitiva, el concepto de «pagos indebidos», que se discute en el motivo, no puede identificarse genéricamente, a los efectos derivados de la eventual exigencia de responsabilidades contables, con el de alcance o malversación en la administración de fondos públicos.»

DAÑO EN LOS FONDOS PÚBLICOS

1. INTRODUCCIÓN

El daño puede definirse como toda modificación perjudicial en la esfera patrimonial o personal de un sujeto de derecho.

Para estudiar el daño en los fondos públicos, resulta conveniente partir del concepto de daño propio del derecho privado distinguiendo la regulación según el origen del mismo se derive del incumplimiento de las diferentes obligaciones previstas por la legislación civil.

En este sentido el artículo 1089 del Código Civil señala que las obligaciones nacen de la ley, de los contratos y cuasi contratos, y de los actos y omisiones ilícitos o en que intervenga cualquier género de culpa o negligencia.

La doctrina actual entiende que la fuente de la obligación es el hecho jurídico que tiene como consecuencia el nacimiento de esta. Este puede deberse a la voluntad, el caso más típico es el de los contratos, o el hecho jurídico puede deberse a la ley, siendo el caso más típico el acto ilícito (actos y omisiones ilícitos en los que intervenga cualquier género de culpa o negligencia).

El incumplimiento de las obligaciones nacidas de la voluntad consiste en la no realización de la prestación o la prestación defectuosa. Dicho incumplimiento puede ser imputable o no al deudor.

El incumplimiento de la obligación imputable al deudor no extingue la obligación, si no que se intenta que el patrimonio del deudor quede como si no se hubiera producido dicho incumplimiento.

Al deudor por lo tanto se le exige en un primer momento la ejecución forzosa en forma específica realizándose la prestación objeto de la obligación coactivamente cuando sea posible o a su costa por un tercero.

Cuando esto no es posible la ejecución forzosa anteriormente mencionada la ley prevé el cumplimiento por equivalencia que consiste en la in-



demnización de los daños y perjuicios causados. El artículo 1101 del Código Civil señala que quedan sujetos a la indemnización de los daños y perjuicios causados los que en el cumplimiento de sus obligaciones incurrieren en dolo, negligencia o morosidad, y los que de cualquier modo contravinieren al tenor de aquellas.

El daño derivado de las obligaciones nacidas de la voluntad comprende el daño emergente que es la pérdida patrimonial sufrida y el lucro cesante que consiste en el beneficio que se ha dejado de obtener como consecuencia del incumplimiento por parte del deudor. Se regula en el artículo 1106 del Código Civil al establecer que la indemnización de los daños y perjuicios comprende no solo el valor de la pérdida que haya sufrido sino también de la ganancia dejada de obtener el acreedor.

El artículo 1107 del Código Civil establece los criterios para determinar la extensión del daño distinguiendo entre la buena y la mala fe al señalar que los daños y perjuicios de que responde el deudor de buena fe son los previstos o que se hayan podido prever al tiempo de constituirse la obligación y que sean consecuencia necesaria de su falta de cumplimiento. En caso de dolo responderá el deudor de todos los que conocidamente se deriven de la falta de cumplimiento de la obligación.

El artículo 1108 del Código Civil determina que si la obligación consistiere en el pago de una cantidad de dinero, y el deudor incurriere en mora (incurren en mora los obligados a entregar o a hacer alguna cosa desde que el acreedor les exija judicial o extrajudicialmente el cumplimiento de su obligación, art. 1100.1), la indemnización de daños y perjuicios, no habiendo pacto en contrario, consistirá en el pago de los intereses convenidos, y a falta de convenio, en el interés legal.

Los efectos del incumplimiento no imputable al deudor se regulan en el artículo 1105 el cual dispone que fuera de los casos expresamente mencionados en la ley, y de los en que así lo declare la obligación, nadie responderá de aquellos sucesos que no hubieran podido preverse, o que, previstos, fueran inevitables.

2. INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES NACIDAS DE LA LEY

En relación al incumplimiento de las obligaciones nacidas de la ley, se distinguen dos casos:

a) El artículo 1092 del Código Civil señala que las obligaciones civiles que nazcan de los delitos o faltas se regularán por las disposiciones del Código Penal.

El artículo 109 del Código Penal dispone que la ejecución de un hecho descrito por la ley como delito obliga a reparar, en los términos previstos en las leyes, los daños y perjuicios por él causados.



La extensión de esta responsabilidad se regula en el artículo 110 al señalar que comprende:

- La restitución.
- La reparación del daño.
- La indemnización de perjuicios materiales y morales.

b) Por su parte el artículo 1093 declara que las obligaciones que se deriven de cualquier género de culpa o negligencia no penadas por la ley se regularán por lo dispuesto en los artículos 1902 y siguientes del Código Civil.

El artículo 1902 establece que el que por acción u omisión causa daño a otro interviniendo culpa o negligencia está obligado a reparar el daño causado.

3. CARACTERÍSTICAS DEL DAÑO INDEMNIZABLE

El daño derivado del incumplimiento de las obligaciones nacidas de la ley (daño indemnizable) en el caso de los supuestos derivados de los artículos 1092 y 1902 del Código Civil tiene las siguientes características:

- El que causa daño está obligado a repararlo.
- Cuando se ha causado el daño nace la obligación de repararlo.
- La obligación de reparar no implica un daño moral (no punitiva) sino que tiene una función estrictamente reparadora.
- Se prevé la reparación en forma específica cuando sea posible y cuando no lo sea (caso de daños personales o morales o sea muy gravoso o no factible), se produce la indemnización de daños y perjuicios.

Los requisitos para que se pueda producir la reparación del daño indemnizable son los siguientes:

a) Acción u omisión ilícita lo que supone la infracción de la norma que protege el derecho lesionado.

b) Daño: La obligación nacida de acto ilícito solo nace cuando se ha producido el daño, no siendo suficiente una conducta antisocial.

c) Nexo causal entre la acción y el daño: Se da nexo causal entre un acto y el daño cuando el acto es el adecuado para producir el daño, es decir cuando se da la adecuada y correcta conexión entre la causa y la consecuencia, es decir la aptitud de la causa para producir el daño. El nexo causal se rompe por caso fortuito o fuerza mayor, por la acción de un tercero o del propio perjudicado.

d) Culpabilidad: Dentro del concepto de culpa se incluye el dolo o voluntad de dañar (acción u omisión que se realiza con la voluntad de dañar) y la negligencia o imprudencia (acción u omisión que se realiza sin la diligencia debida). Actualmente se tiende a la objetivación del daño

presumiendo la culpabilidad del daño causado por el nexo causal entre la acción y omisión y el daño producido.

4. CONTENIDO DEL DAÑO INDEMNIZABLE

El daño es el menoscabo que sufre el titular de un derecho subjetivo en sus derechos personales (daño personal) o en su patrimonio (daño patrimonial) como consecuencia de una acción u omisión, comprendiendo tanto el perjuicio directo (daño emergente) como la ganancia dejada de obtener (lucro cesante). Abarca por tanto todo el menoscabo económico sufrido por el perjudicado, que consiste en la diferencia que existe entre la situación que existe entre la situación de este antes del daño y la que tendría de no haberse producido el mismo.

Al pago de los daños derivados del incumplimiento de las obligaciones tanto las derivadas de la voluntad como de la ley está sujeto el patrimonio del deudor según dispone el artículo 1911 del Código Civil al establecer que del cumplimiento de las obligaciones responde el deudor con todos sus bienes presentes y futuros. Esta sujeción del patrimonio del deudor al pago de la indemnización en caso del incumplimiento imputable al deudor que constituye una garantía para el acreedor se denomina responsabilidad patrimonial universal.

5. EL DAÑO EN LOS FONDOS PÚBLICOS COMO REQUISITO DE LA RESPONSABILIDAD CONTABLE

En el ámbito contable hay que partir del artículo 38.1 de la LOTCU el cual establece un principio general de responsabilidad al señalar 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».

Este principio idéntico al establecido en el artículo 1902 del Código Civil anteriormente mencionado, por lo tanto el daño que se trata de reparar la jurisdicción contable deriva del incumplimiento de las obligaciones nacidas de la ley contable o presupuestaria.

Sin embargo al ser el precepto señalado demasiado amplio para el ámbito contable, fue desarrollado por la jurisprudencia del Tribunal de Cuentas al amparo de todo el articulado de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y en especial de los artículos 2b y 15 y 140 a 146 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (actualmente arts. 176 a 182 de la Ley General Presupuestaria de 26 de noviembre de 2003) y posteriormente plasmado en el artículo 49 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.



De este concepto se deducen cuáles son los requisitos para la existencia de responsabilidad contable, entre los que se encuentra el que señala que el menoscabo sea efectivo e individualizado en relación a determinados caudales o efectos públicos. Se encuentra regulado en el párrafo primero, inciso segundo del artículo 59 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas al señalar que: «Los daños determinantes de la responsabilidad deberán ser efectivos, evaluables económicamente e individualizados en relación a determinados caudales o efectos».

La sentencia n.º 20 de la Sala del Tribunal de Cuentas de 28 de octubre de 2005 señala que: «siendo esta jurisdicción esencialmente reparadora, si no se acredita un daño efectivo, evaluable económicamente, e individualizado, no procede realizar pronunciamiento alguno de condena pues, tal pronunciamiento produciría... un enriquecimiento injusto al hacer que unas obras y unos gastos realmente realizados le fueran reintegrados (Sentencias 14/04 y 6/00)... El contenido de la responsabilidad contable es el de una responsabilidad patrimonial o reparadora, una subespecie de la responsabilidad civil (Sentencias de 28 de enero de 1993 y 15 de abril de 1994), 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 en el patrimonio municipal; de este menoscabo derivaría, por aplicación de los artículos 140 y 141 de la Ley General Presupuestaria entonces vigente, 38 de la Ley Orgánica 2/82, de 12 de mayo y 49.1 de la Ley 7/88 de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, la obligación de indemnizar a la Hacienda municipal los daños y perjuicios efectivamente causados (ver Sentencia 14/2004, de 14 de julio de esta Sala de Justicia)».

Este requisito esencial del daño efectivo para la existencia de la responsabilidad contable (y en consecuencia para que se pueda reparar el daño indemnizable derivado del incumplimiento de una obligación nacida de la ley contable presupuestaria) tiene su fundamento en la naturaleza jurídica de la citada responsabilidad que posee las siguientes características:

- a) El contenido de la responsabilidad contable es el de una responsabilidad patrimonial o reparadora, como subespecie de la responsabilidad civil.
- b) No tiene carácter de responsabilidad sancionadora.
- c) No tiene por objeto la censura de la gestión sino que se debe acreditar un menoscabo patrimonial del que derivaría, la obligación de indemnizar a la Hacienda pública los daños y perjuicios efectivamente causados.
- d) Siendo esta jurisdicción esencialmente reparadora, si no se acredita un daño efectivo, evaluable económicamente, e individualizado, no



procede realizar pronunciamiento alguno de condena, pues tal pronunciamiento produciría para la Administración actuante un enriquecimiento injusto al hacer que unos gastos realmente realizados le fueran reintegrados.

La sentencia n.º 1 de la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas de 1 de marzo de 2012 resume la doctrina emanada por dicha sala sobre el requisito del menoscabo patrimonial señalando que:

– Para que concurra un supuesto de responsabilidad contable, es requisito imprescindible que se haya producido un daño efectivo, evaluable económicamente e individualizado en relación a bienes o derechos determinados y de titularidad pública.

– Ello supone que la administración irregular de los recursos públicos no genera, por sí sola, responsabilidades contables. Es necesario que implique, entre otros requisitos, un menoscabo concretado en caudales o efectos públicos individualizados. Todo ello sin perjuicio, lógicamente, de que la gestión irregular de que se trate pueda generar, en su caso, otras responsabilidades en Derecho distintas de la contable.

– Los daños determinantes de la responsabilidad contable «no pueden ser meramente posibles o contingentes», deben ser reales y efectivos.

– La deficiente gestión de fondos públicos manifestada a través de una irregular actividad de cobro de ingresos de derecho público puede generar responsabilidad contable sólo si hay «quebranto o pérdida» de los caudales públicos gestionados.

– La mera especulación sobre la posibilidad de haber obtenido un precio mejor no es motivo con fuerza jurídica suficiente para que se pueda considerar producido un daño real y efectivo en el Patrimonio público, no un perjuicio potencial basado en una mera expectativa o ganancia contingente, conocido en la Jurisprudencia civil como sueños de ganancia o sueños de fortuna.

– Imposibilidad de fundamentar la responsabilidad contable en el mero reflejo formal de la gestión que aparezca en la contabilidad si la prueba practicada no permite deducir que dicha gestión haya originado un menoscabo patrimonial en las arcas públicas, y ello sin perjuicio de que, en caso de haberse producido una irregular gestión contable, lo que en el presente proceso no ha quedado probado, pudieran deducirse las correspondientes responsabilidades jurídicas de otra índole.

La existencia del daño efectivo para la existencia de responsabilidad contable sigue siendo exigida por la jurisprudencia actual de la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas, así en la sentencia n.º 12 de 27 de septiembre de 2016 señala que «la contravención de la normativa reguladora de la contratación administrativa no es susceptible de generar, por sí sola, responsabilidad contable, única responsabilidad que se ventila en



esta jurisdicción, siendo necesario para ello la concurrencia de todos y cada uno de los elementos configuradores de este tipo de responsabilidad, en especial, que se haya producido un daño que reúna los requisitos exigidos por el artículo 59 de la LFTCU, esto es, que se trate de un daño efectivo, evaluable económicamente e individualizado en relación con determinados caudales o efectos públicos».

En el mismo sentido se pronuncia la sentencia n.º 4 de 7 de junio de 2016 de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas al señalar que «la mera infracción de la normativa reguladora de los procedimientos de contratación del Sector Público no genera por sí sola responsabilidad contable, sino que para poder reclamar este tipo de responsabilidad es necesario que se cumplan todos los requisitos legales que la caracterizan y, en particular, el del daño real y efectivo en los fondos públicos.»

La extensión del daño que se pretende reparar ante la jurisdicción contable comprende el importe en que se cifren los perjuicios ocasionados a los fondos públicos así como los intereses legales desde el día en que se entiende producido el alcance o irrogados los perjuicio según se determina en el artículo 59.1 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas y se concreta en el 71.4 de la misma ley al regular la parte dispositiva de las sentencias, establece que estas contendrán, entre otras especificaciones, el importe en que se cifren los daños y perjuicios causados (apartado a), así como la condena al pago de los intereses calculados con arreglo a los tipos legalmente establecidos y vigentes al día en que se consideren producidos los daños y perjuicios (apartado e), añadiéndose en este mismo apartado que en el caso de las responsabilidades subsidiarias, la obligación de abono de intereses se contará desde la fecha en que los responsables correspondientes fueren requeridos para el pago.

A lo anteriormente señalado hay que añadir los intereses de mora procesal del artículo 576 de la Ley de Enjuiciamiento Civil que son aquellos que se devengan a favor del acreedor, desde que fuera dictada en primera instancia la sentencia que condene al pago de una cantidad de dinero líquida, hasta la completa ejecución de la sentencia o resolución. Suponen el devengo de un interés anual igual al interés legal del dinero incrementado en dos puntos.

El auto de la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas de 13 de noviembre de 2003, seguido por la sentencia n.º 10 de 24 de mayo de 2010, estudia el fundamento de la imposición de los intereses legales, así como el ámbito temporal de los mismos, llegando a las siguientes conclusiones:

a) El daño materializado en la situación de haber sido el perjudicado privado temporalmente de la disposición de una determinada cantidad de dinero, la reparación de dicho daño se integrará de la final entrega al



acreedor de dicho importe más los intereses devengados por este durante el período de la privación sufrida.

b) El Tribunal Supremo en su sentencia de 18 de febrero de 1998 (R.J. 1998/875) señala que la función de los intereses de demora es la indemnizatoria de los daños y perjuicios que pueden ser imputables a la demora en el cumplimiento de una prestación obligacional consistente en una cantidad de dinero.

c) El Tribunal Constitucional en su sentencia de 22 de junio de 1993 afirma que el interés de demora, tiene como función no «conservar el valor nominal consignado en la resolución judicial», sino de indemnizar al acreedor impagado el lucro cesante, dándole lo que hubiera podido obtener en circunstancias normales de la cantidad líquida que se le adeuda.

d) Tanto las leyes como la jurisprudencia como la doctrina consideran que, los intereses en su papel de procurar la restitución íntegra del acreedor, deben venir referidos al lapso temporal que principiándose el día en que la obligación de entrega debió cumplirse, finaliza en la fecha en que el acreedor es finalmente restituido del dinero debido, dado que este es el período de tiempo durante el cual estuvo privado de percibir los frutos de aquel.

e) Cualquier limitación en la posibilidad del acreedor de obtener los intereses correspondientes a la totalidad del período en que se vio privado de la disponibilidad de la suma de dinero debida, supondría la quiebra del objetivo de la «restitutio in integrum», y no hay duda de que en la práctica supondría un incentivo al incumplimiento del deudor más allá del límite temporal al que en su caso se circunscribiese el devengo de intereses.

f) Debe concluirse por tanto la inviabilidad, a la vista de la legislación vigente, de establecer límites temporales al devengo de intereses de demora derivados de las cantidades debidas en concepto de responsabilidad contable.

DELEGADO INSTRUCTOR

1. PRECISIONES SEMÁNTICAS

Del tratamiento que se da en el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española a los términos «*delegado*» y «*delegar*» se desprende que «*delegado*» es la persona a quien, por su dignidad u oficio, se da una facultad o jurisdicción para que las ejerza haciendo las veces o en representación de quien se las ha otorgado.

Por su parte, si se atiende a las definiciones de «*instructor*» e «*instruir*» que se recogen en ese mismo Diccionario, se concluye que «*instructor*» es la persona que tramita un procedimiento administrativo o judicial.

2. REGULACIÓN LEGAL

El delegado instructor aparece en la normativa aplicable al Tribunal de Cuentas como un órgano dotado de competencia para tramitar la fase instructora de los procedimientos de reintegro por alcance.

Su configuración legal se recoge en el artículo 26 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, que permite extraer las siguientes conclusiones:

a) El delegado instructor tiene encomendada la competencia para instruir los procedimientos de reintegro por alcance, lo que implica que:

– No le corresponde la instrucción de los juicios de cuentas que, mediante la formación de la oportuna pieza separada, está atribuida a los consejeros de la Sección de Fiscalización del propio Tribunal de Cuentas y a los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas, por delegación del Tribunal, de acuerdo con los artículos 26.3 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas y 45 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del mismo.



– No son órganos de la Jurisdicción Contable, de acuerdo con la enumeración de los mismos que aparece en el artículo 52 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas antes citada, pero su función de instruir un tipo de proceso de responsabilidad contable, el procedimiento de reintegro por alcance, está «orientada al enjuiciamiento contable e integrada en sus juicios». (Sentencia del Tribunal Constitucional de 31 de enero de 1991).

– El contenido de la competencia legalmente atribuida a los delegados instructores se concreta en las actuaciones previstas en el artículo 47 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, que aparecen extensamente tratadas en este mismo Glosario dentro del término «Actuaciones Previas».

b) Los delegados instructores son nombrados por la Comisión de Gobierno del Tribunal de Cuentas (art. 22.2.d) de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento de dicho Tribunal) entre:

- Funcionarios públicos que presten servicio en la provincia en que hayan ocurrido los actos que puedan constituir alcance.
- Funcionarios del Tribunal de Cuentas.
- Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas, por delegación del Tribunal de Cuentas.

Resulta evidente que la opción de nombrar delegados instructores a funcionarios públicos ajenos al control externo debe interpretarse de forma muy restrictiva por razones jurídicas y de oportunidad.

Así, por ejemplo, no cabría designar delegado instructor a un funcionario de una administración o entidad pública que luego fuera a tener legitimación activa en el procedimiento de reintegro por alcance, ya que ello supondría un escenario jurídicamente inviable en el que la condición de instructor y la de actor coincidirían. Por otra parte, tampoco puede interpretarse que el Legislador haya querido permitir que una actividad instructora técnicamente compleja, como lo es la del artículo 47 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, pueda atribuirse a funcionarios cuyo rango administrativo o especialidad resulten inapropiados para afrontar la responsabilidad cualificada y la dificultad técnica de la función instructora de un procedimiento de reintegro por alcance.

Estas razones jurídicas y de racionalidad han motivado que en la práctica la instrucción de los procedimientos de reintegro por alcance se haya venido asignando en los últimos años a funcionarios de la Unidad de Actuaciones Previas de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas (se trata de una Unidad Administrativa prevista en el artículo 11 de la Ley 7/1988, de 5 de abril), o a Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas previa delegación por el Tribunal de Cuentas.



c) El cargo de delegado instructor es de obligada aceptación por el funcionario designado que, no obstante, de acuerdo con el artículo 47.5 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, podrá nombrar un comisionado para la práctica de diligencias concretas.

3. EL ESTATUTO DEL DELEGADO INSTRUCTOR

Se trata de una cuestión tratada de manera insuficiente y fragmentaria en el derecho positivo, por lo que ha sido completada por la jurisprudencia.

El estatuto jurídico del delegado instructor es complejo. Por una parte, como ya se ha dicho, no es un órgano de la Jurisdicción Contable sino un órgano administrativo encargado de tramitar unas actuaciones que no son jurisdiccionales. Por ello no le resulta directamente aplicable el régimen de independencia, inamovilidad y responsabilidad propio de los miembros de la carrera judicial.

Por otro lado, el delegado instructor tiene atribuida una función de naturaleza instructora y que se encuadra dentro de un proceso de responsabilidad contable que sí tiene naturaleza jurisdiccional, lo que obliga a considerar que deben aplicársele garantías y cautelas jurídicas suficientes para preservar un margen adecuado de independencia, un buen nivel de neutralidad y una protección frente a remociones del cargo no justificadas.

El complejo equilibrio entre el carácter administrativo y materialmente limitado de la función de los delegados instructores y el hecho compatible de que actúen dentro de un procedimiento que es jurisdiccional y con capacidad investigadora y de adopción de medidas cautelares ha sido objeto de una amplia jurisprudencia, de la que cabe extraer los criterios siguientes:

– Al delegado instructor corresponde realizar las diligencias oportunas en averiguación de los hechos y de los presuntos responsables, pero no tiene por qué recoger declaración alguna de personas a las que no considere presuntos responsables, a quienes además no tiene que citar a la liquidación provisional sin perjuicio de que, con posterioridad, el actor pueda dirigir su demanda contra todos aquellos a los que considere responsables en el procedimiento, porque la fase de actuaciones previas no condiciona ni lo que pueda decidir el órgano jurisdiccional, ni el derecho de acción del demandante ni el contenido de su demanda (Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas 14/04, de 14 de julio).

– Las diligencias que debe practicar el delegado instructor están limitadas por el propio objetivo que les atribuye el Legislador, no pudiendo llegar a una exhaustividad o profundidad que las convierta en una anticipación de la fase probatoria que la ley prevé para la primera instancia



procesal. El delegado instructor deberá practicar cuantas diligencias sean, a su juicio, necesarias para determinar, siempre con carácter previo y provisional, los hechos de que se trate y si estima que de los mismos se desprenden indicios racionales de responsabilidad contable por alcance, proceder a su cuantificación y a la fijación de los presuntos responsables basando que según su criterio los hechos investigados se muestren en un grado razonable para tener por cumplida su misión (Auto de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 5 de mayo de 2004).

– El delegado instructor tramita un procedimiento que en la ley se concibe como preparatorio del proceso jurisdiccional posterior, le corresponde confeccionar el soporte necesario para que las futuras partes procesales puedan presentar su pretensión y su resistencia a la misma, lo que no pueden hacer en la fase de actuaciones previas sino ya en la primera instancia jurisdiccional. De ahí que el Legislador haya diseñado para los procedimientos de reintegro por alcance una instrucción rápida y de contenido esencialmente indagatorio y cautelar, dado que una vez concluidas se desarrollará un juicio plenario con base en las mismas, en el que los legitimados podrán plantear cuantas alegaciones, argumentos y peticiones estimen oportunos, pudiendo además apoyar sus pretensiones en los medios de prueba válidos en derecho que se estimen pertinentes por el juzgador (Auto de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 16 de diciembre de 2004).

– El delegado instructor debe adoptar de oficio las medidas cautelares propias de la fase instructora, que no vulneran el principio de presunción de inocencia de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional expuesta en resoluciones como el Auto 186/1983, de 27 de abril (Auto de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 27 de febrero de 2003).

– El delegado instructor no puede convertir las actuaciones previas que tramita en un proceso declarativo en el que impere el principio de contradicción. Si las partes legitimadas para comparecer en la liquidación provisional no están de acuerdo con las valoraciones y conclusiones del instructor, su oposición deberán plantearla en la primera instancia jurisdiccional del procedimiento de reintegro por alcance, correspondiendo al juez contable dirimir la controversia (Auto de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 10 de abril de 2003).

– El delegado instructor debe practicar una liquidación provisional (que en caso de ser positiva equivale a una certificación de descubierto) para lo que debe convocar a los presuntos responsables, a los representantes del Sector Público presuntamente perjudicado y al Ministerio Fiscal. Al ser citados a la liquidación provisional, estos interesados pueden tomar vista del expediente, formular alegaciones y proponer actuaciones de averiguación, sin perjuicio de que en el mismo acto de la liqui-

dación también puedan formular alegaciones a la misma (Auto de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 4 de junio de 2003). El delegado instructor debe motivar de forma adecuada y suficiente su liquidación provisional (Auto de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 23 de julio de 2003).

– No debe confundirse la función del delegado instructor (limitada a determinar de forma previa y provisional si unos hechos concretos podrían ser constitutivos de un alcance en los fondos públicos) con la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas (consistente en supervisar si la actividad económico-financiera de una entidad pública se sujeta a los principios de legalidad, eficacia, eficiencia, economía, igualdad por razón de género, sostenibilidad medioambiental y transparencia (Auto de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 24 de julio de 2002).

– Si la designación del cargo de delegado instructor recae en un Órgano Autónomo de Control Externo, este podrá encargar la instrucción al órgano integrado en el mismo que corresponda (Auto de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 26 de noviembre de 1999).

– El delegado instructor puede rechazar la práctica de alguna diligencia propuesta por los interesados en el procedimiento de actuaciones previas, pero debe hacerlo de forma motivada atendiendo a si las diligencias que se le solicitan presentan o no «*prima facie*» suficiente entidad o racionalidad y si tienen o no relación directa con el objeto de la instrucción (Auto de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 28 de octubre de 1998).

DILIGENCIA EXIGIBLE

1. INTRODUCCIÓN

En el Ordenamiento Jurídico español la exigencia del componente subjetivo de intencionalidad o negligencia para la determinación de la responsabilidad jurídica se manifiesta de modo determinante.

El Código Penal aprobado por la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, determina en el artículo 5, que no hay pena sin dolo o imprudencia.

En el ámbito de la responsabilidad civil extracontractual, los artículos 1089 y 1902 del Código Civil también determinan que la obligación de indemnizar se basa en la concurrencia de dolo, culpa o negligencia.

En lo que a la responsabilidad patrimonial de la Administración Pública se refiere la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público exige en el artículo 36 dolo, o culpa o negligencia graves, previa instrucción del correspondiente procedimiento para que surjan obligaciones indemnizatorias exigibles a las autoridades y personal al servicio de las Administraciones Públicas, cuando esta hubiere indemnizado a los lesionados.

El artículo 176 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria determina que 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 estatal o, en su caso, a la respectiva entidad los daños y perjuicios que sean consecuencia de aquellos, con independencia de la responsabilidad penal o disciplinaria que les pueda corresponder.

La responsabilidad contable, es una responsabilidad reparatoria del daño causado a los fondos públicos imputable al gestor de los mismos, en la que el elemento intencional y de diligencia juega un papel determinante.



2. LA DILIGENCIA EXIGIBLE PARA NO INCURRIR EN RESPONSABILIDAD CONTABLE

La responsabilidad objeto de pretensión procesal formulada ante el TCu solo puede considerarse exigible cuando entre sus elementos configuradores, concurre el dolo o la negligencia grave.

El artículo 49 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas así lo determina, cuando en el apartado 1 establece que *«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 perceptoras de subvenciones, créditos, avales u otras ayudas procedentes de dicho sector».*

Las circunstancias relativas a la intencionalidad o imprudencia imputables al gestor de los caudales públicos menoscabados, es uno de los objetivos que configuran la función de control de la actividad económico-financiera del Sector Público, y por ello tiene una evidente relevancia a efectos fiscalizadores, pero son más importantes cuando deben examinarse dentro de un proceso jurisdiccional o de un procedimiento administrativo de determinación de responsabilidades.

La Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas exige para para que se pueda imputar responsabilidad contable a los gestores de fondos públicos que hayan sido demandados en los procesos contables, que la acción u omisión esté marcada por una nota de subjetividad, es decir, que su conducta pueda calificarse como dolo o negligencia grave, en cuyo caso se constituiría en causa eficiente del daño, en cuanto el mismo no se habría producido sin la concurrencia de aquellas.

El problema se centra en determinar cuál es la diligencia exigible en la custodia, administración y manejo de los fondos públicos, a partir de la cual los posibles daños derivados de dicha gestión darían lugar a la obligación de resarcimiento.

En el orden contable, la correcta delimitación de la negligencia relevante a efectos de responsabilidad contable exige unificar todos los aspectos y circunstancias que, concurriendo en la actividad económico-financiera del Sector Público deben ser tenidos en cuenta a los efectos de decidir si la conducta del gestor permite o no que se le exija un resarcimiento por los daños y perjuicios causados.



Directamente relacionada con la diligencia exigible es preciso distinguir la responsabilidad directa y subsidiaria, de los artículos 42 y 43 de la LOTCU, siendo directa la responsabilidad que se impone a la persona causante del daño, es una responsabilidad por hechos propios, y es la exigible en primer término, y la responsabilidad subsidiaria es la que se impone a quien no es causante del daño, y es exigible cuando la directa no puede hacerse efectiva.

Entrando en el estudio de los requisitos de la negligencia grave exigibles a efectos de la responsabilidad contable, es preciso acudir para su delimitación y aplicación, a la jurisprudencia dictada por la Sala de Justicia del propio Tribunal de Cuentas, así como la dictada en otro orden jurisdiccional, civil, penal y contencioso-administrativo.

La Sala de Justicia, en diversas resoluciones, como la sentencia 1/07 y la 16/04, parte, para determinar el grado de diligencia exigible al gestor de fondos públicos, aplicado en cada caso concreto, de la diligencia que al menos, correspondería a un buen padre de familia a la que se refiere el artículo 1104 del Código Civil.

La culpa o negligencia consiste, conforme determina el citado precepto, en la omisión de aquella diligencia que exija la naturaleza de la obligación y corresponda a las circunstancias de las personas, del tiempo y del lugar.

Dicho concepto ha ido evolucionando en la jurisprudencia y así el Tribunal Supremo, en sentencia de 13 de abril de 1998 afirma que para responsabilizar de una conducta causante de un daño deben tenerse en cuenta no solo las circunstancias personales de tiempo y lugar, sino también el sector del tráfico o entorno físico y social donde se proyecta la conducta, para determinar cuál sea el agente al que haya de exigirse el cuidado, atención y perseverancia apropiados y la reflexión necesaria para evitar los perjuicios.

En el caso de la Administración de fondos ajenos, debe tenerse en cuenta que la obligación de rendición de cuentas que incumbe al gestor de los fondos públicos, cuya titularidad corresponde a la Administración Pública, exige una especial diligencia en el cumplimiento de las obligaciones de custodia, justificación y rendición de cuentas, en cuanto su incumplimiento da lugar a una conducta, generadora de daños y perjuicios, que puede considerarse socialmente reprochable.

La cualificación profesional tiene incidencia en la determinación de la negligencia generadora de responsabilidad contable. El manejo de caudales o fondos públicos exige una formación profesional concreta, que depende de la naturaleza de la gestión a desarrollar y de los fondos públicos afectos a la misma. No puede tener un mismo tratamiento en materia de responsabilidad, la ignorancia inexcusable sobre el contenido de un pre-



cepto legal claro, que la aplicación errónea de un precepto legal confuso que ha dado lugar a diversas interpretaciones jurisprudenciales.

La Sala de Justicia en la sentencia de 17 de diciembre de 1998 señala que la negligencia o culpa grave es predicable de quien omite las exigibles a una persona normalmente prudente, y así *«nos sitúa en el contexto del descuido inexcusable en personas que por razón de su formación, conocimientos, experiencia, responsabilidades encomendadas o listado de deberes, deberían haber observado una serie de precauciones en su actuación»*, las cuales habrían enervado el daño producido.

La naturaleza del Patrimonio Público gestionado también constituye un factor a considerar para la determinación de la diligencia exigible, de manera que no es lo mismo, la diligencia exigible en la gestión de fondos públicos destinados a paliar los efectos de una catástrofe natural sobre la Salud Pública que la desplegada en el manejo de fondos municipales destinados a la celebración de las fiestas patronales de cualquier localidad.

Finalmente, la determinación de la diligencia exigible implica también una valoración reflexiva sobre las condiciones externas en las que el manejo de los fondos públicos se ha producido, (circunstancias de intensidad del trabajo, adecuación de medios materiales y personales...).

La propia Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas en el artículo 40 determina que no habrá lugar a la exigencia de responsabilidad subsidiaria cuando se pruebe que el presunto responsable no pudo cumplir las obligaciones, cuya omisión es causa de aquella, con los medios personales y materiales que tuviere a su disposición en el momento de producirse los hechos, o, cuando no existiere imposibilidad material para el cumplimiento de tales obligaciones, pero el esfuerzo que hubiera de exigirse al funcionario para ello resultara desproporcionado con el correspondiente a la naturaleza de su cargo, podrá atenuarse la responsabilidad conforme a lo dispuesto en el artículo 38 de esta Ley.

Sin perjuicio de ello, la Sala de Justicia ha ido consolidando la doctrina, por toda sentencia de 2 de marzo de 2010, de que se debe exigir un plus de diligencia en aquellos casos en que se dan deficiencias organizativas o falta de medios, a fin de evitar perjuicio a los fondos públicos, lo que se conoce en la jurisprudencia como *«agotamiento de la diligencia debida»*. En estas situaciones, mantiene que se debe extremar especialmente las precauciones y en consecuencia reforzar la diligencia aplicable a la gestión concreta de que se trate, comunicar a los órganos competentes las deficiencias organizativas detectadas y desplegar medidas para paliar los daños derivados de la deficiente organización.

Estamos ante lo que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha llamado valoración casuística de la diligencia, concepto que se basa en que la diligencia debida es aquella que exigen las circunstancias del caso. Térmi-

no conectado con el «canon del agotamiento de la diligencia, según el cual la diligencia no se agota con la adopción de medidas generales para garantizar el correcto funcionamiento de un servicio, sino con la de aquellas medidas especiales que resulten necesarias para evitar el daño.

Como resumen de lo expuesto es preciso afirmar, siguiendo al Tribunal Supremo, en la sentencia de 26 de enero de 2016, que el manejo de fondos públicos exige la máxima diligencia, de custodia, aplicación a sus fines específicos y de rendición de cuentas, en cuanto que su incumplimiento da lugar a una conducta generadora del daño.



DILIGENCIAS PRELIMINARES

1. INTRODUCCIÓN

A la vista del significado que el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española da a las palabras «diligencia» y «preliminar», pueden definirse, con carácter general, las diligencias preliminares como actuaciones anticipadas a un proceso jurisdiccional que se adoptan por el órgano competente para conocer del mismo.

En el ámbito de la Jurisdicción Contable, las diligencias preliminares se regulan en el artículo 46 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, como una fase procesal previa a la instrucción del procedimiento de reintegro por alcance.

2. LA FINALIDAD DE LAS DILIGENCIAS PRELIMINARES

El mencionado artículo 46 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas configura estas actuaciones como una fase de filtro, orientada a impedir que pueda avanzar la tramitación de un procedimiento de reintegro por alcance cuando los hechos por los que se ha incoado resulten manifiestamente ajenos a la responsabilidad contable por alcance.

La finalidad de esta fase se concreta, por tanto, en impedir el desgaste profesional e institucional que supondría la llegada, a una fase avanzada de tramitación, de un proceso jurisdiccional que se ve desde el principio de forma clara que no va a poder concluir con una resolución condenatoria.

3. LOS SUJETOS QUE INTERVIENEN EN LAS DILIGENCIAS PRELIMINARES

Al tratarse de una fase procesal prematura, al artículo 46 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, solo prevé la intervención del Ministerio Fiscal y del representante proce-



sal del Sector Público presuntamente perjudicado por los hechos examinados. No cabe intervención de particulares pues el procedimiento aún no va dirigido contra nadie en concreto, por lo que no procede incluir a ninguna persona física o jurídica particular en ningún trámite de estas actuaciones. No obstante, hay una excepción a esta regla, el artículo 46 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas permite que los actores públicos tengan intervención en esta fase del procedimiento pues lo abre a «quien hubiere deducido la pretensión de responsabilidad contable» (si estuviere comparecido en forma).

El órgano competente para conocer y decidir en esta fase preliminar del procedimiento es el Consejero de Cuentas competente para conocer y resolver en la primera instancia posterior.

4. EL OBJETO DE LAS DILIGENCIAS PRELIMINARES

Consiste en decidir si:

a) Los hechos pueden revestir caracteres de alcance individualizados con referencia a cuentas determinadas o concretos actos de administración, custodia y manejo de caudales o efectos públicos.

En estos casos el Consejero de Cuentas resolverá proponer a la Sección de Enjuiciamiento que eleve a la Comisión de Gobierno la propuesta de que se designe un Delegado Instructor para que practique las actuaciones previas del artículo 47 la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

b) Los hechos, manifiestamente, no revisten caracteres de alcance o este no aparece individualizado con referencia a cuentas determinadas o a concretos actos de administración, custodia o manejo de caudales o efectos públicos.

En tales casos el Consejero de Cuentas decretará el archivo de las actuaciones.

En síntesis, el objeto de las diligencias preliminares consiste en decidir si el procedimiento debe archivarse o continuar su normal tramitación según los hechos examinados presenten o no indicios racionales suficientes de constituir un alcance en los fondos públicos en los términos en los que se describe dicho concepto jurídico en el artículo 72 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

5. EL PROCEDIMIENTO DE LAS DILIGENCIAS PRELIMINARES

Debe insistirse, en primer lugar, en que esta fase procesal solo se prevé para el procedimiento de reintegro por alcance, resultando ajena por tanto a la tramitación de los juicios de Cuentas.



El artículo 46 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, habilita un procedimiento sencillo de tramitación:

– Una vez turnadas las diligencias preliminares al Consejero de Cuentas, se procederá a oír por plazo común de cinco días al representante legal del Sector Público presuntamente perjudicado, al Ministerio Fiscal y al actor público si estuviere comparecido, para que aleguen lo que a su derecho convenga sobre la procedencia de archivar las actuaciones o continuar la normal tramitación de las mismas.

– El Órgano de la Jurisdicción Contable al que se hubieren turnado las diligencias preliminares resolverá, bien a favor del archivo de las mismas, bien a favor de proponer a la Sección de Enjuiciamiento que eleve a la Comisión de Gobierno la propuesta de que esta designe un Delegado Instructor para que practique las actuaciones previas previstas en el artículo 47 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

– Si la resolución es favorable al archivo, podrá ser recurrida ante la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas dentro del plazo de cinco días, sin que quepa ulterior recurso y sin perjuicio de lo que procediere en punto al recurso de casación en el procedimiento jurisdiccional correspondiente.

Si la resolución es, por el contrario, favorable a proponer el nombramiento de un Delegado Instructor, podrá ser recurrida en reposición por aplicación del artículo 80 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

La Sala de Justicia (Autos, por todos, de 4 de junio de 2003 y de 5 de julio de 2004) ha desarrollado una amplia doctrina sobre cuándo debe entenderse que los hechos examinados no revisten, manifiestamente, caracteres de alcance o este no está individualizado con referencia a cuentas determinadas o a concretos actos de administración, custodia o manejo de caudales o efectos públicos.



EXTRANEUS

1. SIGNIFICADO ETIMOLÓGICO Y JURÍDICO GENERAL

El término o vocablo *extraneus* es propio de la lengua latina, pudiendo entenderse que se refiere al *extraño/a*, *forastero*, *desconocido*, *extranjero/a*, *raro*. Así, el personaje o persona así denominada ostenta la calidad de ser ajena a la cuestión de que se trate por principio, aunque esté relacionada de alguna manera con ella, pues así se infiere de la aplicación práctica que del término se ha venido haciendo en el mundo jurídico o del derecho, particularmente, primero, en el derecho penal y, a continuación, en el sistema jurídico propio de la responsabilidad contable o por alcance. En el Diccionario de la Real Academia Española (84) se indica, como uno de los términos o significados propios de la palabra *extraño*, el consistente en contraponerse a *propio*. Se añade, asimismo, que *dícese de lo que es ajeno a la naturaleza o condición de una cosa de la cual forma parte*. No viene de más recordar que en el Diccionario de uso del español de María Moliner (85) se añade que, entre otras acepciones, se ha de tener en cuenta la referida a *la persona que no pertenece al grupo, familia, nación, círculo, etc., que se considera*.

2. PUNTO DE VISTA DEL DERECHO PENAL. INTRODUCCIÓN DE LA CUESTIÓN

En la teoría de la participación criminal, se viene estimando que aquellas personas que no reúnen la consideración legal de funcionarios, en su intervención como autores, cómplices o encubridores en los delitos de malversación de caudales públicos, son o han de ser considerados como

(84) Se sigue en esto el texto del Diccionario de la Lengua Española publicado en su edición digital y que puede consultarse en la dirección electrónica <https://www.del.rae.es>

(85) Voces e-o, esp. págs. 135 y 136, ed. Gredos, Madrid 2008.



partícipes de los delitos especiales propios de las Autoridades y funcionarios o de los empleados públicos en general, sin que se reconduzca tal intervención a las figuras generales de los delitos patrimoniales, tales como el hurto, el robo o la estafa y la apropiación indebida. En ese sentido (86), se indica así por la doctrina reciente, al tratar del tipo o figura penal básica contemplada en el artículo 432 del Código Penal de 1995, respecto de la malversación, o *peculado*, en su acepción tradicional aun imperante en los países hispanoamericanos. Y, aun con mayor claridad (87), se indica que este delito especial propio se caracteriza porque la condición de funcionario público o de autoridad es una circunstancia que fundamenta una mayor gravedad del injusto al poder responder por dicha figura, asimismo, el interviniente que no reúna dicha consideración pública. El dominio del hecho puede tenerlo así quien no sea funcionario, infringiendo así el particular, asimismo, el deber impuesto en general respecto de los caudales públicos.

En ese mismo sentido, se ha de considerar que, partiendo del principio de la unidad del título de imputación, la actual redacción del artículo 65.3 del Código Penal (88) permite la inclusión del *extraneus*, o sea del que no sea funcionario público o Autoridad, en la consideración de cooperador necesario del delito, denominando su participación como coautoría sucesiva si se trate de participación del particular en el proceso administrativo que da lugar al delito, con una intervención administrativa previa no decisoria, pero sí decisiva (Sentencia de la Sala 2.^a del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2012, 357/2012). La introducción en el año 2003 de la nueva redacción del artículo 65.3 citado ha supuesto así un giro copernicano en la cuestión, que no puede desconocerse, como veremos, en otros ámbitos del derecho de relevante importancia, tales como el de la responsabilidad contable. Así lo ha venido señalando la jurisprudencia de lo criminal. Puede citarse la Sentencia de la Sala 2.^a del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2013, 696/2013, que señala que *tratándose de un delito especial propio, el «extraneus» debe ser castigado como inductor, cooperador necesario o cómplice, sin ruptura del título de imputación, con la atenuación de no ser funcionario*. Asimismo, la de 26 de marzo de 2013, 303/2013, en la que, aun refiriéndose a un delito de prevarica-

(86) POLAÍNO NAVARRETE, Miguel (Dir.), *Lecciones de Derecho Penal, Parte Especial*, ed. Tecnos, Madrid-2011, esp., pág. 343.

(87) DE LA CUESTA AGUADO, Paz M., en la amplia obra de Álvarez García, Francisco Javier (Dir.) *Tratado de Derecho Penal Español, parte Especial*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia-2013, esp. págs. 92, 93 y 96 y siguientes de su Tomo III. Asimismo, op. citada en su pág. 952. Puede también consultarse, para comprobar la evolución legal y jurisprudencial producida, MUÑOZ CONDE, Francisco, *Derecho Penal, Parte General*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia-2007, esp. págs. 437 y siguientes.

(88) Señala dicho precepto que *cuando en el inductor o en el cooperador necesario no concurren las condiciones, cualidades o relaciones personales que fundamentan la culpabilidad del autor, los jueces o tribunales podrán imponer la pena inferior en grado a la señalada por la ley para la infracción de que se trate*.

ción, se indica que *nada ha impedido al respecto la admisión como partícipe del sujeto en el que no concurren las objetivas condiciones típicas del autor en los denominados delitos especiales propios. Así no se cuestiona la figura de la inducción por el particular «extraneus» del delito del funcionario «intraneus».*

3. RELEVANCIA CONTABLE DE LA POSICIÓN DEL CUENTADANTE Y PARTICULARIDADES DE LAS SUBVENCIONES

Ha de mentarse, a continuación, el concepto de la figura del cuentadante así como las particularidades de la posible responsabilidad en las subvenciones públicas, tanto de sus beneficiarios formales como de los reales perceptores de aquellas. A tal efecto conviene dejar, de entrada, sentado que no en todos los casos de responsabilidad contable responden sólo los denominados cuentadantes, pues no lo son los perceptores de subvenciones que no sean administraciones públicas (89). De otro lado, no se puede olvidar que el artículo 42.1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas dispone 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.* Expresamente, como se ve, la Ley llama a los cooperadores e inductores como posibles responsables directos, normalmente por alcance.

Por otra parte, la conceptualización del cuentadante viene, entre otras, expuesta en la doctrina de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas contenida en la Sentencia n.º 7/2007, de 25 de abril, al establecer que *la responsabilidad contable sólo es predicable de quienes tengan la condición de cuentadantes por razón de los fondos públicos confiados a su cargo. Sólo al cuentadante, en consecuencia, le es exigible, en su caso, responsabilidad contable y sólo el mismo puede tener legitimación pasiva ante esta jurisdicción, añadiendo que es, por tanto, la cualidad de cuentadante la que determina la condición de responsable contable y, por ende, la legitimación pasiva ante la jurisdicción del Tribunal de Cuentas [art. 55 (90) de la Ley de Funcionamiento*

(89) Dice el artículo 49.1, *in fine*, de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas que *la jurisdicción contable conocerá de las pretensiones de responsabilidad... en su caso, a las personas o Entidades receptoras de subvenciones, créditos, avales u otras ayudas procedentes de dicho sector.*

(90) Dice dicho precepto, en su apartado segundo, que *se consideran legitimados pasivamente los presuntos responsables directos o subsidiarios, sus causahabientes y cuantas personas se consideren perjudicadas por el proceso. Por su parte, el artículo 72.1 de la misma Ley indica que a efectos de esta Ley se entenderá por alcance el saldo deudor injustificado 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 cuentadantes ante el Tribunal de Cuentas.*



del Tribunal de Cuentas –como ya se ha señalado en Fundamento jurídico anterior, en esta misma Sentencia–], ya que están sometidos al deber de rendir cuentas del destino dado a los bienes, caudales o efectos públicos que se les encomendaron, cualidad que reúnen todos los demandados.

Respecto a la posible responsabilidad contable en materia de subvenciones, la doctrina contable más autorizada (91), ha indicado certeramente que son sujetos de responsabilidad contable, en primer lugar, las personas al servicio de las entidades del sector público estatal que tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, pudiendo incurrir en dicha responsabilidad, asimismo, los perceptores pese a no tener la condición de autoridad, funcionario público o personal del sector público y aunque los fondos sean privados una vez recibidos. Respecto a los terceros ajenos a la Administración, la posición mantenida por dicha doctrina es contraria a cualquier género de responsabilidad contable, aunque se matiza de seguido al sostenerse, con clara virtud moderna y realista (92) en este punto de vista que, asimismo, no serán responsables *incluso aquellos funcionarios o personal que no tengan encomendado el manejo de los fondos, y quienes no tengan la condición de receptor de la subvención a menos que participen con este en la infracción*. En principio, pues, la responsabilidad contable surge, en todo caso, en el contexto de la encomienda a ciertas personas de la gestión de fondos públicos, por lo que, solo pueden ser sujetos de responsabilidad contable aquellos que tengan la condición de gestores de fondos públicos, sin perjuicio del supuesto especial de los perceptores de subvenciones u otras ayudas del sector público (Sentencia de la Sala 3.ª del Tribunal Supremo de 21 de julio de 2011).

Todo ello ha llevado, hasta el momento, a la conclusión lógica consistente en estimar únicos responsables contables, aparte de lo indicado respecto de los perceptores de subvenciones, a los denominados cuentadantes. Así se pone de manifiesto, manteniendo una doctrina que podríamos calificar de conservadora, en la reciente Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 21 de septiembre de 2016 en la que se indica, apoyando la inexistencia de responsabilidad contable del *extraneus*, que en atención a lo establecido en los artículos 15, 49, 2.b) y 38.1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas *la extensión subjetiva de la responsabilidad contable comprende... no a cualquier persona, sino, solamente, a quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos*, incluyéndose a los que tienen competencia para adoptar decisiones que se traduzcan en

(91) PASCUAL GARCÍA, José, en su magnífica monografía titulada: «Régimen Jurídico de las Subvenciones», 6.ª edición, *Boletín Oficial del Estado*, Madrid-2016 esp. págs. 686 y siguientes.

(92) Op. y página citada en la nota anterior.

disposición sobre aquellos, o en la capacidad de disposición e inversión de los mismos. En la misma resolución se indica que se ha de apreciar la falta de legitimación pasiva de uno de los condenados en la instancia, con parcial revocación de la decisión inicial declarando la responsabilidad de un tercero, en tanto que no ostenta la condición de cuentadante, ni de perceptor de subvenciones.

4. DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO Y DEL TRIBUNAL DE CUENTAS SOBRE LA RESPONSABILIDAD CONTABLE DEL EXTRANEUS

La Sala 3.^a del Tribunal Supremo, que conoce de los recursos de casación contra las Sentencias de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, señaló que *es cierto que en la jurisdicción penal se ha admitido la participación del extraneus, en los delitos especiales, como es el de la malversación, pero no es menos cierto y hay que resaltar que, como ha venido reiterando esta Sala (entre otras Sentencia 12/2004, de 5 de julio) en el ámbito de la jurisdicción contable, el legislador ha delimitado con precisión los requisitos que deben concurrir para la imputación de responsabilidad para evitar el exceso de jurisdicción.*

La Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas se ha pronunciado, reiteradamente, sobre el sometimiento a la responsabilidad contable por alcance exigida por el Tribunal de Cuentas de quienes no tienen la condición de cuentadantes, y la conclusión alcanzada al respecto en las sentencias dictadas con fechas de 8 de noviembre de 2006, 17 de abril de 2008, 4 de febrero de 2009 y 24 de mayo de 2010 en los recursos de casación 4048/01, 7452/02, 10683/04 y 1520/2005, ha sido la de excluir dicha responsabilidad, al entender que la responsabilidad contable está siempre vinculada al manejo de caudales o efectos públicos, siguiendo lo establecido en los artículos 15 y 38 de dicha Ley Orgánica de este Tribunal. De igual forme, con fecha 21 de septiembre de 2016, la Sala de Justicia ha reiterado dicha posición contraria a la responsabilidad contable del *extraneus*.

No obstante ello, ninguno de los preceptos reguladores de la responsabilidad contable se refiere exclusivamente a los funcionarios o autoridades como únicos sujetos pasivos, por el contrario, se habla en todos ellos de personas encargadas de la recaudación, custodia, manejo o utilización de los caudales o efectos públicos. Resulta, pues, obligado concluir que, según la postura seguida hasta el momento por el Tribunal Supremo y la Sala de Justicia, solo pueden ser sujetos de responsabilidad contable aquellos que tengan la condición de gestores de fondos públicos, sin perjuicio del supuesto especial de los perceptores de subvenciones u otras ayudas del sector público (Sentencia de 21 de julio de 2011). No obstante, en el Voto particular a la Sentencia de 4 de febrero de 2009, el Magistrado



de la Sala Excmo. Sr. D. Emilio Frías Ponce entendió que *no cuestiono que la condición de cuentadante sea un presupuesto para la acción de responsabilidad contable, por lo que, en principio, la jurisdicción contable no tiene por finalidad el conocimiento de las pretensiones de responsabilidad de terceros frente a la Administración, cuando sólo figuran éstos como demandados. Sin embargo, si la acción se dirige contra un cuentadante y un tercero por razón de unos mismos hechos, existiendo concierto de voluntades y una malversación de caudales públicos declarada por sentencia penal firme, como ocurre en este caso, entiendo que la jurisdicción contable debe ser la competente para conocer de la responsabilidad contable de todos los implicados, incluidos los cooperadores necesarios, aunque no sean cuentadantes, para evitar que se divida la continencia de la causa. Por otra parte, subordinar la legitimación pasiva de todos los responsables a que sean cuentadantes, de hecho o de derecho, prescindiendo de quienes no sean parte de la relación jurídico-contable, cualquiera que sea la participación que hayan tenido en el menoscabo que sufran los caudales públicos, supone desconocer la más moderna jurisprudencia penal que admite la participación del «extraneus» en los tipos delictivos específicos previstos para castigar sujetos activos caracterizados por su especial cualificación.*

5. POSTURA DE LA FISCALÍA ANTE EL TRIBUNAL DE CUENTAS Y PENDENCIA DE LA CUESTIÓN

Procede, a tal respecto, recordar que en la reciente Sentencia dictada por el Departamento 3.º de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas el 18 de enero de 2017 se decía que *asume plenamente este Consejero, asimismo, la postura que sostiene la Fiscalía ante el Tribunal de Cuentas, contenida esencialmente en el escrito de preparación de recurso de casación ante la Sala 3.ª del Tribunal Supremo contra la Sentencia de la Sala de Justicia del propio Tribunal de Cuentas de 21 de septiembre de 2016, que, a su vez, estimó parcialmente el recurso de apelación interpuesto contra la de éste Consejero del anterior 12 de noviembre de 2015. En dicho escrito de alegaciones de derecho, entre otras de interés en este caso, se viene a señalar que la impugnación casacional referida se refiere solamente a la absolución decretada de tercero, persona no cuentadante, al ser real perceptor de las subvenciones en cuestión, debiendo abrirse el ámbito de la legitimación pasiva ante la jurisdicción contable al «extraneus» en términos similares a los que identifican su responsabilidad penal en los delitos especiales propios, superando así un formalismo excesivo que conduce a consecuencias perjudiciales. Añadía el Ministerio Fiscal*

en dicho escrito, abundando en dicho criterio impugnatorio de la decisión de la Sala de Justicia, que en la actualidad se dan con frecuencia casos en la que la aportación de los «extraneus», personas ajenas a la gestión de los fondos públicos, es esencial en el proceso de dicha gestión mediante la aportación de dictámenes o informes a los gestores públicos, no pudiendo ser demandados por no ser o tener tal consideración de gestores públicos. Asimismo, continuaba, en estos casos la percepción real de las subvenciones no se ha realizado por su beneficiario, o al menos no en su integridad, ya que en estos casos se suele satisfacer con el importe de la subvención a dichos terceros por su actuación coadyuvante en la obtención del ilícito beneficio contable, siendo así responsable del menoscabo sufrido, como si de un cuentadante de las subvenciones percibidas se tratara, al ser, en definitiva, receptor de las mismas. Y, para terminar, indicaba que la cuestión a dilucidar es si en el plan concebido por los delincuentes las subvenciones defraudadas iban a ser y fueron recibidas por dos personas distintas, una que aparecía abiertamente como beneficiario y receptor de las mismas, y otro que se encontraba oculto y que aparecía falsamente como un tercero que prestaba determinados servicios mercantiles, servicios que nunca existieron, por lo que ambos son perceptores de las ayudas públicas y se encuentran igualmente legitimados pasivamente ante la jurisdicción contable.

Por una providencia de la Sala 3.^a del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 2018 la Sección 1.^a de dicha Sala, siendo ponencia de la Excm. Sra. Magistrada de dicha Sección doña Celsa Picó Lorenzo, se acordó inadmitir el recurso de casación formulado por el Fiscal Jefe del Tribunal de Cuentas contra la Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas antes referida, por lo que la cuestión sigue sin alteración alguna desde el punto de vista de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo. Este no reconoce como extraneus responsable contablemente más que a los que, sin ser cuentadantes, sean perceptores de subvenciones o de otras ayudas públicas, y no a los que cooperen de manera decisiva con los cuentadantes responsables contablemente y aunque no reúnan la cualidad de cuentadante o de receptor de dichas subvenciones o ayudas públicas.

FISCALÍA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

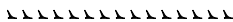
1. MARCO NORMATIVO, NATURALEZA Y FUNCIONES DEL MINISTERIO FISCAL EN EL TRIBUNAL DE CUENTAS

El Ministerio Fiscal aparece regulado en el artículo 124 de la Constitución, cuyo apartado primero le atribuye *«la misión de promover la acción de la justicia en defensa de la legalidad, de los derechos de los ciudadanos y del interés público, de oficio o a petición de los interesados, así como velar por la independencia de los Tribunales y procurar ante éstos la satisfacción del interés social»*.

Por su parte, el artículo 2.1 del Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal, aprobado por Ley 50/1981, de 30 de diciembre (en adelante EOMF), califica al Ministerio Fiscal como *«un órgano de relevancia constitucional con personalidad jurídica propia, integrado con autonomía funcional en el Poder Judicial, y ejerce su misión por medio de órganos propios, conforme a los principios de unidad de actuación y dependencia jerárquica y con sujeción, en todo caso, a los de legalidad e imparcialidad»*.

La dependencia jerárquica se configura como principio esencial del Ministerio Fiscal, sin embargo, produce sus efectos *ad intra* y no *ad extra*. Lo que supone que internamente el Ministerio Público está estructurado jerárquicamente, sin perjuicio de que existan mecanismos que atenuan ese principio (ver arts. 24.1 y 27 del EOMF). Ahora bien, como Institución, el Ministerio Fiscal no depende ni puede depender de ningún otro poder, por cuanto ello supondría relegar los principios de legalidad e imparcialidad, que, en todo caso, han de regir su actuación.

La misión establecida, con carácter general, en la Carta Magna se traslada al ámbito del control externo del sector público a través de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (LOTCu) y su Ley de Funcionamiento 7/1988, de 5 de abril (LFTCu), que otorgan al



Ministerio Fiscal una papel esencial tanto en el ámbito de la fiscalización como en el de la exigencia de las responsabilidades contables.

Si bien históricamente el Fiscal del Tribunal de Cuentas tenía encomendada, entre otras funciones, la de representar a la Hacienda Pública (art. 17.5.º de la derogada Ley del Tribunal de Cuentas de la República de 29 de junio de 1934), actualmente su cometido se desenvuelve en el estricto ámbito de la defensa de la legalidad y el interés público.

Dentro del Título II de la LOTCu, dedicado a la composición y organización del Tribunal de Cuentas, el artículo 19 apartado g) determina que la Fiscalía es uno de los órganos del Tribunal.

Por tanto, se ha de subrayar la pertenencia orgánica del Fiscal al Tribunal de Cuentas. Ello permite entender su posición institucional en el Pleno, donde se tratan asuntos de naturaleza gubernativa y fiscalizadora, en ningún caso de carácter jurisdiccional. Con el voto del Fiscal se aprueban los informes de fiscalización, máxima expresión de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas.

Por otra parte, el artículo 27 de la LOTCu establece que la Fiscalía del Tribunal de Cuentas, dependiente funcionalmente del Fiscal General del Estado, quedará integrada por el Fiscal y los Abogados Fiscales.

Como miembro del Pleno, el Fiscal tiene encomendadas las funciones recogidas en el artículo 3.º de la LFTCu y debe actuar conforme establecen los artículos 4.º y 5.º de dicha norma.

Debe destacarse, de manera singular, que la integración del Fiscal en el Pleno está fundamentada en el grado de independencia, imparcialidad y objetividad con que actúa el Ministerio Público, con carácter general, en el cumplimiento de las múltiples atribuciones que le otorga el ordenamiento jurídico. Dicha presencia, por lo demás, ha sido constante durante dos siglos.

Únicamente desde ese reconocimiento, de la actuación del Fiscal en defensa de la legalidad y del interés social, en las diferentes jurisdicciones en las que interviene (civil, penal, social, contencioso-administrativa y contable), se llega al entendimiento de las nuevas y relevantes funciones directivas en la investigación de lo delitos, que próximamente se le encomendarán, en el ámbito del proceso penal, y que cuenta con el consenso generalizado de los diferentes operadores jurídicos. Su sustento final se halla en la confianza depositada por el legislador constituyente en el Ministerio Público.

Dicho cometido, que requerirá la reforma de su Estatuto, otorgará mayor autonomía, si cabe, al Ministerio Fiscal respecto del Poder Ejecutivo.



Entrando en el examen de las funciones de la Fiscalía del Tribunal de Cuentas, la LFTCu establece las siguientes:

- a) Consignar su dictamen escrito en las Cuentas Generales y en las Memorias, Mociones y Notas del Tribunal, en orden a las responsabilidades contables que de ellas puedan resultar.
- b) Ser oído en los procedimientos de fiscalización del Tribunal antes de su aprobación definitiva y solicitar la práctica de las diligencias que estime convenientes en orden a la depuración de las responsabilidades contables que de aquellos puedan resultar.
- c) Tomar conocimiento de todos los procedimientos fiscalizadores y jurisdiccionales que se sigan en el Tribunal a efectos de esclarecer las posibles responsabilidades contables que de ellos puedan derivarse.
- d) Ejercer la acción de responsabilidad contable y deducir las pretensiones de esta naturaleza en los juicios de cuentas y procedimientos de reintegro por alcance.

La Fiscalía desempeña sus funciones conforme a los principios de unidad de actuación y dependencia jerárquica, con sujeción, en todo caso, a los de legalidad e imparcialidad, y en la forma determinada por su legislación orgánica con las particularidades establecidas en la LFTCu (art. 16 de la Ley 7/1988).

Si de la tramitación de los procedimientos de fiscalización se desprendiese la existencia de responsabilidades contables, el Fiscal solicitará del correspondiente Departamento de Fiscalización que se trasladen los necesarios antecedentes a la Sección de Enjuiciamiento.

Igualmente, si del examen de los referidos procedimientos se acreditase la existencia de indicios de responsabilidad penal, tributaria o administrativa, el Ministerio Fiscal interesará que se deduzca el oportuno testimonio, a fin de remitirlo a la jurisdicción penal o a la autoridad competente.

2. INTERVENCIÓN DEL FISCAL EN LA FUNCIÓN FISCALIZADORA

La intervención de la Fiscalía, en el ejercicio de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, tiene lugar en tres momentos distintos:

- a) La Fiscalía participa en la preparación y aprobación del Programa Anual de Fiscalizaciones.

La aprobación del Programa Anual de Fiscalizaciones es competencia del Pleno. Este Plan incluye las fiscalizaciones acordadas por el Pleno, las fiscalizaciones de la Cuenta General del Estado y de las Cuentas Anuales de las Comunidades y Ciudades Autónomas, que carecen de Órganos de Control Externo, y las fiscalizaciones de los partidos políticos y de los procesos electorales. Igualmente, el Plan debe comprender aquellas fisca-



lizaciones requeridas por la Comisión Mixta del Congreso-Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas.

En este punto, la Fiscalía del Tribunal de Cuentas considera la necesidad de llevar a cabo mayores fiscalizaciones por los órganos competentes, en el ámbito de las Corporaciones Locales, a fin de esclarecer las causas que han originado, en algunos casos, significativos endeudamientos de dichas arcas, así como el destino que se ha dado a ingentes cantidades de dinero público. Ello redundaría en la existencia de un control más exhaustivo de la gestión económica y financiera de las entidades locales, y de la transparencia que la sociedad está demandando de manera creciente.

b) La Fiscalía participa en la aprobación de las Directrices Técnicas.

Se trata de un documento esencial en toda fiscalización, por cuanto *«conforma la voluntad del Pleno en relación con los extremos que pudieran afectar a la realización de la fiscalización que se prevé efectuar»* (Norma 29 de las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas).

La importancia de la intervención de la Fiscalía en la aprobación de las Directrices Técnicas estriba en que las mismas incluyen, entre otros extremos, el ámbito subjetivo, objetivo y temporal de la fiscalización, los objetivos de la fiscalización, el tipo de fiscalización, las áreas de trabajo y procedimientos de auditoría, los medios personales y materiales.

c) La Fiscalía participa en la aprobación de los Informes de Fiscalización.

Es el momento en que culmina la realización de la actividad fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, cuyo informe final se aprueba una vez oídos los responsables de las entidades fiscalizadas (trámite de alegaciones) y después de que los miembros integrantes del Pleno hayan formulado, en su caso, observaciones al Proyecto de Informe, elaborado por cada Departamento fiscalizador. Tales observaciones, en el supuesto de ser aceptadas, dan lugar a las correspondientes modificaciones de dicho Proyecto, que, antes de ser sometido a la aprobación del Pleno, es objeto de deliberación en la Sección de Fiscalización.

La relación existente entre la fiscalización y el enjuiciamiento de la responsabilidad contable es una de las razones que fundamenta la facultad de la Fiscalía para formular observaciones a los informes presentados por los Departamentos de Fiscalización. El Fiscal, como miembro del Pleno –y siempre en ejercicio de sus atribuciones constitucionales– formula las observaciones que estima necesarias para que los mencionados informes, tal y como se prevé en las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, recojan los elementos necesarios que le permitan promover la exigencia de las correspondientes responsabilidades.

Por otra parte, la intervención de la Fiscalía, en la actividad fiscalizadora de los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas,



es más restringida que la ejercida cuando analiza los proyectos de informe elaborados por el Tribunal de Cuentas.

En efecto, el Ministerio Fiscal no puede formular observaciones a los informes de dichos Órganos de Control, de ámbito autonómico, por cuanto, teniendo lugar su intervención cuando el informe de fiscalización ya ha sido aprobado, solamente puede promover, en su caso, la exigencia de las pertinentes responsabilidades.

3. INTERVENCIÓN DEL FISCAL EN EL PROCESO DE RESPONSABILIDAD CONTABLE

La Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas regula dos auténticos procesos de responsabilidad contable, el juicio de cuentas y el procedimiento de reintegro por alcance. Su distinción reside en la diferente concreción del supuesto que constituye su objeto.

El alcance hace referencia a la ausencia de fondos en las cuentas, que deben rendir quienes tienen a su cargo el manejo de caudales públicos.

Los restantes casos de responsabilidad contable pueden producirse por cualesquiera otras infracciones de las leyes reguladoras del régimen presupuestario-contable, que resulte aplicable a las entidades integrantes del sector público o a los perceptores o beneficiarios de subvenciones, créditos o avales procedentes de dicho sector. Estos supuestos revisten mayor complejidad, razón por la que el legislador considera conveniente que se siga el juicio de cuentas.

Sin embargo, la doctrina vigente entiende que tal diversificación procesal no está justificada y plantea numerosas dificultades prácticas, especialmente en lo que atañe a la formación de la pieza separada y el subsiguiente juicio de cuentas, por lo que los autores se inclinan a favor de la existencia de un único procedimiento para exigir todas las responsabilidades contables.

El Fiscal está legitimado activamente para formular las correspondientes pretensiones procesales contra los responsables contables, de conformidad con lo establecido en el artículo 55.1 LFTCu.

Se entienden legitimados pasivamente los responsables directos o subsidiarios, sus causahabientes y cuantas personas se consideren perjudicadas por el proceso (art. 55.2 LFTCu).

Dada la especial protección que deben tener los caudales públicos, la Fiscalía del Tribunal de Cuentas estima necesario ampliar la legitimación pasiva en los procedimientos contables, de tal manera que la acción de responsabilidad contable pueda ejercitarse no solamente contra los que resulten cuentadantes, sino también contra quienes colaboran con los mismos en la realización del ilícito contable (*extraneus*). Esta conexidad que se predica propiciaría la recuperación rápida e íntegra de los daños causados a la Hacienda Pública.



4. FUNCIONES INVESTIGADORAS EN EL ÁMBITO DE LA RESPONSABILIDAD CONTABLE (DILIGENCIAS PREPROCESALES)

El artículo 5.3 *in fine* del EOMF dispone que «*También podrá el Fiscal incoar diligencias preprocesales encaminadas a facilitar el ejercicio de las demás funciones que el ordenamiento jurídico le atribuye*».

De acuerdo con la mencionada norma, la Fiscalía del Tribunal de Cuentas incoa diligencias preprocesales cuando tiene lugar el descubrimiento de indicios de responsabilidad contable dimanantes de los informes de fiscalización de los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas.

Asimismo, dichas diligencias se inician también como consecuencia de denuncias formuladas, tanto por particulares como por autoridades y funcionarios públicos, contra aquellos que consideran responsables de los perjuicios económicos sufridos en los fondos públicos.

Estas actuaciones, encaminadas a comprobar, al menos indiciariamente, la existencia de daño en la Hacienda Pública y sus posibles autores, así como a la obtención de aquellos elementos probatorios que deben permitir el planteamiento de pretensiones de responsabilidad contable, están adquiriendo una importancia creciente, tanto cuantitativa como cualitativamente.

En el supuesto de que se considere que existe responsabilidad contable, se procede a trasladar las actuaciones realizadas a la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas, a efectos de que se nombre el correspondiente Delegado Instructor, de acuerdo con lo establecido en el artículo 46.1 de la LFTCu.

Por el contrario, de no detectarse indicios de responsabilidad contable, se acuerda el archivo de las diligencias, sin ulterior judicialización.

Conviene precisar que tales diligencias tienen una naturaleza jurídica claramente diferenciada de las denominadas diligencias de investigación, que vienen reguladas en el artículo 773.2 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

En este sentido, la Circular 4/2013, del Fiscal General del Estado, de fecha 30 de diciembre de 2013, afirma que, en las diligencias preprocesales, «*concurren una serie de singularidades que la separan del régimen común de las diligencias de investigación. Coherentemente, su tratamiento debe ser distinto, tanto en aspectos adjetivos como en su denominación, pues debe seguirse la nomenclatura legal –diligencias preprocesales–, su registro y numeración, como en aspectos materiales, básicamente en cuanto a que deben por su propia naturaleza extrapeenal relajarse los principios de contradicción y de defensa*».

GESTIÓN DE LOS FONDOS PÚBLICOS

1. EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LA GESTIÓN DE FONDOS PÚBLICOS COMO REQUISITO DE LA RESPONSABILIDAD CONTABLE

La gestión de los fondos públicos constituye uno de los requisitos necesarios para la existencia de responsabilidad contable, ya que solo pueden incurrir en la misma (extensión subjetiva de la responsabilidad contable) los que tienen a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos (art. 2 de la Ley Orgánica 2/1982 del Tribunal de Cuentas). Pero son además necesarios otros requisitos:

1. Que dicha acción u omisión se desprenda de las cuentas que deben rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen caudales o efectos públicos.
2. Que la mencionada acción suponga una vulneración de la normativa presupuestaria y contable reguladora del sector público de que se trate.
3. Que esté marcada por una nota de subjetividad, pues su consecuencia no es sino la producción de un menoscabo en los precitados caudales o efectos públicos por dolo, culpa o negligencia grave.
4. Que el menoscabo sea efectivo e individualizado con relación a determinados caudales o efectos y evaluable económicamente.
5. Que exista una relación de causalidad entre la acción u omisión de referencia y el daño efectivamente producido.

La expresión de manejo de caudales o efectos públicos aparece en el artículo 2 de la Ley Orgánica y en el 49 de la Ley de Funcionamiento, pero donde se desarrolla es en el artículo 15 de la Ley Orgánica al señalar que: «El enjuiciamiento contable, como jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas se ejerce respecto de las cuentas que deban rendir quienes recauden,



intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos», ostenten o no la condición de funcionarios públicos.

2. CRITERIOS JURISPRUDENCIALES SOBRE EL CONCEPTO JURÍDICO DE GESTIÓN DE FONDOS PÚBLICOS

En este sentido la sentencia del Tribunal de Cuentas de 26 de marzo de 1993 señala que «ninguno de los preceptos reguladores de la responsabilidad contable se refieren exclusivamente a los funcionarios o autoridades como exclusivos sujetos pasivos. Por el contrario, se habla en todos ellos de personas «quienes», «el que», «todos cuantos», «que deban rendir las personas» encargadas de la recaudación, custodia, manejo o utilización de los caudales o efectos públicos, v.gr.: los artículos 15.1, 38.1, 42.1 y 43 de la Ley Orgánica 2/1982 y los artículos 49.1 y 72 de la Ley 7/1988, de Funcionamiento del Tribunal».

En esta misma línea, la Sala de Justicia en Sentencias, entre otras, de 6 de junio de 2007, 13 de septiembre de 2004, 28 de febrero de 2001 y 29 de julio de 1992, ha manifestado que la extensión subjetiva de la responsabilidad contable se proyecta, de acuerdo con la interpretación sistemática de los artículos 38.1, 15.1 y 2.b) de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, no a cualquier persona, sino solamente a quienes «*recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos*», pudiendo, además, la actividad gestora de bienes y derechos de titularidad pública tener su fundamento en un vínculo jurídico «*funcionarial, laboral o administrativo*» (Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 13 de diciembre de 2004).

La jurisprudencia de la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas, citando por todas a la sentencia de 26 de marzo de 1993 anteriormente mencionada, ha incluido en el concepto de manejo de fondos públicos a:

1. Los perceptores de créditos, subvenciones, ayudas o avales procedentes del sector público: «tal como dispone el artículo 4.2 de la Ley Orgánica 2/1982 y reitera el artículo 31.1.b) de la Ley 7/1988, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, a este Organismo le corresponde la fiscalización de las subvenciones, créditos, avales u otras ayudas del Sector Público. Y es indudable que la fiscalización afecta directamente a los perceptores de la subvención o ayuda; y también es incuestionable que si existe función fiscalizadora por parte del TCu, ha de existir también función jurisdiccional. Porque el juego de la doble competencia del Tribunal está en la esencia institucional del mismo, tal como es desarrollada en las Leyes Orgánica y de Funcionamiento, con base en lo dispuesto en el artículo 136 de la Constitución Española».

2. Las personas jurídicas: «al ser exigible, como se ha dicho, la responsabilidad contable a los perceptores de subvenciones, no es posible limitar ésta a las personas físicas, liberando sin base legal alguna a las jurídicas. Por eso la ley se ocupa de aclarar que los perceptores de subvenciones pueden ser entidades públicas o privadas, empresas o personas en general (arts. 81, 82, 123.2 de la Ley General Presupuestaria; y art. 4.2 de la Ley Orgánica 2/1982)... Asimismo, la responsabilidad contable de las personas jurídicas puede no agotarse en éstas, dado que cualquier limitación de responsabilidad que pudiera legalmente favorecerla (Sociedad Anónima, Sociedad de responsabilidad limitada) no impedirá que, siempre que concurren los restantes requisitos que configuran la contable, pueda exigirse ésta de sus gestores o representantes».

La doctrina de la Sala de Apelación en la sentencia n.º 4/2011 de 25 de marzo analiza el concepto de gestión de fondos públicos siguiendo la doctrina derivada de la sentencia n.º 15/1998, de 25 de septiembre, examina este requisito señalando que:

1. El núcleo de la actividad que corresponda a un determinado puesto, puede tener suficiente relevancia objetiva como para entender que su irregular desenvolvimiento pudiera ser causa directa de los daños y perjuicios provocados.

2. Se puede ostentar la condición de gestor de fondos públicos aun cuando no se sea titular de facultades que incluyan «la intervención directa en el manejo de numerario».

3. No solo se puede incurrir en responsabilidad contable directa por acción, sino también por omisión, es decir, «por no desarrollar la actividad que, estando incluida dentro de las funciones de la gestión encomendada, hubiera evitado los daños y perjuicios sufridos por los caudales y efectos públicos...».

4. La responsabilidad contable puede recaer «en el obligado legalmente a justificar la ausencia de numerario y ello aunque su cometido pueda no incluir el manejo de fondos».

5. El gestor de fondos públicos está obligado a prever el posible menoscabo futuro y a adoptar las medidas necesarias para evitarlo».

La sentencia n.º 22/2009 de 29 de septiembre señala que «El requisito de que el funcionario tenga a su cargo por razón de sus funciones los caudales o efectos públicos, ha sido interpretado de modo flexible por la Jurisprudencia, conforme se recoge, entre otras, en la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de septiembre de 2001, por imponerle así una mejor protección del bien jurídico que no sólo abarca la indemnidad del patrimonio público, sino sobre todo, el correcto funcionamiento de la actividad patrimonial del Estado, la confianza de los ciudadanos en la hones-

ta gestión de los caudales públicos y la propia fidelidad al servicio que se encomienda a los funcionarios. De acuerdo con esta interpretación, y conforme se recoge en la referida sentencia de 19 de septiembre de 2001, «no es estrictamente necesario que el funcionario tenga en su poder los caudales públicos por razón de la competencia específica que las disposiciones legales o administrativas asignen al cuerpo administrativo al que pertenezca o al servicio al que figura adscrito, sino que basta con que los caudales hayan llegado a su poder con ocasión de las funciones que concreta y efectivamente realice el sujeto como elemento integrante del órgano público. Así en la expresión –que tenga a su cargo– se abarca tanto aquellos supuestos en los que al funcionario está atribuida la tenencia material y directa de los caudales públicos, como aquellos otros en los que tiene competencia para adoptar decisiones que se traduzcan en disposición sobre los mismos, y significa no solo responsabilizarse de su custodia material, sino también ostentar capacidad de disposición e inversión de tal manera que los caudales no puedan salir del organismo oficial sin la decisión del funcionario, entre otras STS de 1 de diciembre de 2000»

En cuanto a la jurisdicción contable, la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, ha reiterado de manera uniforme (por todas, Sentencia 13/1996, de 21 de noviembre) que si la gestión de fondos públicos materialmente desarrollada no está incluida entre las funciones profesionales propias del puesto que ocupa el enjuiciado, ello puede dar lugar a una controversia laboral o administrativa entre el mismo y la entidad para la que trabaja, pero no evita que se le considere «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.»

3. CRITERIOS JURISPRUDENCIALES SOBRE EL CONCEPTO DE FONDOS PÚBLICOS

El requisito del manejo de los caudales o efectos públicos exige detenerse en determinar que se entiende por fondos públicos. La doctrina emanada de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo, referida a la malversación de los caudales públicos, pero plenamente aplicable a la jurisdicción contable señala en sentencias de 25 de enero de 1994 y 8 de noviembre de 1996 que son fondos públicos no solos los del Estado y los de las administraciones públicas sino también los de los entes públicos y los de cualquier entidad pública cuyo patrimonio o funcionamiento vienen fiscalizado públicamente por la finalidad general que cumple, por la procedencia de los bienes de los que se nutre y por su incorporación a las actividades encuadradas en el sector público. El concepto de fondos públicos es



analizado por las sentencias de la Sala de Apelación n.º 15/2010 de 8 de julio y la n.º 17/2011 de 19 de diciembre, partiendo de la doctrina de la citada Sala de lo Penal del Tribunal Supremo, de las cuales se pueden extraer las siguientes notas:

1. Las características para determinar cuándo un caudal tiene el carácter de público son las siguientes (sentencias de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo de 8 de noviembre de 1996 y de 30 mayo de 1994):

1) El destino o afectación de la cosa o suma, siendo suficiente su destino en entrega, sin que sea preciso el ingreso formal de la misma en el inventario de bienes públicos.

2) El carácter de funcionario, que como persona individual actúa en nombre y por cuenta de la Administración, actuando como mero servidor de la posesión y en nombre de la misma.

2. Son caudales públicos los caudales públicos todos aquellos que hayan llegado a poder del funcionario en razón de las funciones que normalmente desempeña, pudiendo afirmarse la pertenencia del dinero o los efectos a la Administración a partir de su recepción por el funcionario legitimado «sin que quepa exigir una efectiva incorporación al Erario Público (sentencias de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo de 17 de enero de 1966, 23 de diciembre de 1967, 20 de octubre de 1970, 29 de febrero de 1988, 22 de mayo de 1990, 14 de mayo de 1992 y 27 de mayo de 1993).

3. Constituyen caudales públicos los bienes o derechos de que sea titular la entidad pública de que se trate; pero también lo son aquellos que, perteneciendo a particulares, quedan adscritos a la Administración, o a alguno de los servicios públicos que presta a los ciudadanos, de modo tal que el funcionario correspondiente adquiere unos deberes de vigilancia y custodia que, si son infringidos, originan la correspondiente responsabilidad de la Administración (sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 1995).

4. Para que un objeto de un particular pase a formar parte de los caudales de la Administración es necesario que concurren tres requisitos (sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 1979):

1) Incorporación a las actividades que la Administración desempeña.

2) Vinculación a un funcionario o unos funcionarios públicos que adquieren unos deberes concretos de custodia y vigilancia de ese objeto.

3) Que la infracción de tales deberes origine la responsabilidad de la entidad pública.



JUICIO DE CUENTAS

1. CONCEPTO LEGAL

El concepto de juicio de cuentas, inferido de lo dispuesto al efecto en la exposición de motivos de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas así como en su artículo 45, se contrapone al juicio por alcance en tanto que, se dice, *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.*

2. ÁMBITO

En atención a la actual regulación presupuestaria, esencialmente a lo dispuesto en la Ley General Presupuestaria 47/2003, de 26 de noviembre, actualizada, no puede sino adelantarse que el ámbito del juicio de cuentas al día de hoy, aun con ciertas dudas que se presentan a veces, ha quedado reconducido a los supuestos contemplados en sus artículos 77 y 177.1.d), de tal manera que solo serán reconducibles a dicho ámbito procedimental previo en sede de Departamento de Fiscalización y posterior del de Enjuiciamiento al que por turno de reparto le corresponda su conocimiento, los supuestos consistentes en pagos indebidos totales o parciales, entendiéndose por tales los consistentes en los realizados *por error material, arit-*



mético o de hecho, en favor de persona en quien no concurra derecho alguno de cobro frente a la Administración con respecto a dicho pago o en cuantía que excede de la consignada en el acto o documento que reconoció el derecho del acreedor.

El cauce adecuado para la exigencia de dicha responsabilidad ante el TCu, lo será hoy el del juicio de cuentas instruido en pieza separada por el Departamento de Fiscalización que haya detectado el supuesto de posible infracción contable en atención a que el propio artículo 180 de la referida Ley General Presupuestaria así lo dispone, sin perjuicio de la propia competencia de la Administración para iniciar y resolver, si no hay avocación del TCu en atención a lo prevenido en dicho precepto y en el 41.1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, el expediente administrativo de responsabilidad contable, pues, en todo caso, puede luego ser impugnado ante el propio Tribunal de Cuentas (art. 54.1.a) de la Ley de Funcionamiento)

3. PROBLEMÁTICA PROCESAL Y DE LOS DEPARTAMENTOS DE FISCALIZACIÓN

Dice el artículo 25 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas que *compete a los Consejeros de Cuentas, en la forma que determine la Ley de Funcionamiento del Tribunal, la resolución en primera o única instancia de los siguientes asuntos: a) Los juicios de las cuentas. b) Los procedimientos de reintegro por alcance.* Teniendo en cuenta que, a su vez. El artículo 26.1 de la misma atribuye a los Delegados Instructores la instrucción de los procedimientos de reintegro por alcance, por lo que se colige que no serán estos instructores los llamados a actuar en la fase previa de los juicios de cuentas en tanto que, por su parte, el artículo 45 de la Ley de Funcionamiento atribuye a los Consejeros responsables de los Departamentos de Fiscalización respectivos que detecten las posibles responsabilidades contables antes referidas, y concretadas solo al ámbito que se ha señalado antes, la formación de pieza separada respecto de hechos que no constituyan alcance pero que lo sean de responsabilidad contable. Se establece así que, para tal supuesto, *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, acordara 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. La pieza separada a que se refiere el párrafo anterior contendrá los antecedentes del procedimiento fiscalizador que se conside-*



ren adecuados a la finalidad señalada y cuantos soliciten el Ministerio Fiscal, el Letrado del Estado o el presunto responsable si hubiere comparecido. Una vez ultimada se remitirá la pieza a la Sección de Enjuiciamiento a efectos de la iniciación del oportuno juicio de cuentas.

Ello significa que, una vez tramitada dicha pieza separada, se pasará la misma a la Sección de Enjuiciamiento, con posterior reparto a uno de sus Departamentos, el que, de conformidad con lo establecido en los artículos 68 y siguientes de la Ley de Funcionamiento, procederá a anunciar por edictos los hechos supuestamente constitutivos de responsabilidad contable con la finalidad de que los legitimados para ejercitar la pretensión contable y los supuestos responsables puedan mantener u oponerse a la misma, personándose en el procedimiento dentro del plazo de los nueve días siguientes a dicho anuncio. No obstante, el Consejero de Enjuiciamiento competente puede archivar las actuaciones si de la pieza sustanciada en Fiscalización resultare de manera manifiesta e inequívoca que no existe responsabilidad contable, la falta de jurisdicción, la incompetencia del órgano jurisdiccional y la ausencia de previo procedimiento de fiscalización del que pueda depender la responsabilidad contable, dictando una resolución motivada en forma de Auto en el que declarará no haber lugar a la incoación del juicio con los requisitos establecidos en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa para la inadmisión de los recursos en el proceso ordinario (art. 68 de la Ley de Funcionamiento).

Acudiendo, como por otra parte es habitual (recordemos lo establecido con carácter general en la Disposición Final 2.^a de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas (93)), a esta remisión normativa, se puede reseñar al respecto que deberán cumplirse las disposiciones sobre requisitos de la propia inadmisión del recurso contemplados en el artículo 51 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa de 1998, particularmente en lo que atañe a la posibilidad de subsanación, de ser posible, los defectos observados en un plazo común de diez días para todas las partes.

En su caso, no dándose el supuesto de inadmisión por las especiales causas contempladas para ello, añade el artículo 68 de la Ley de Funcionamiento que en la misma resolución en la que se acuerde la publicación de los antedichos edictos se procederá a emplazar por término de nueve días al Ministerio Fiscal, Abogado del Estado, representante legal de la entidad del sector público perjudicada y a los presuntos responsables, para que se personen también en esos mismos nueve días. El proceso o

(93) Establece dicha disposición que *para el ejercicio de las funciones jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas, en cuanto no esté previsto en la presente Ley o en la de su funcionamiento, se aplicarán supletoriamente la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y las de Enjuiciamiento Civil y Criminal, por este mismo orden de prelación.*

juicio de cuentas en este caso continúa con las alegaciones de las partes contempladas en los artículos 69 a 71 de la Ley de Funcionamiento tan repetida, destacando de dicha regulación procesal especial que tras de la formulación de la demanda y contestación se prosigue conforme a los trámites del juicio contencioso-administrativo ordinario (art. 57 a 66 de su Ley específica) con las especialidades consistentes en que: 1.º Las alegaciones previas podrán versar sobre la falta de jurisdicción o la incompetencia del órgano jurisdiccional, la falta o defecto de representación o de legitimación de las partes actoras, la falta de cumplimiento de los requisitos de forma de la demanda y la existencia de cosa juzgada, sin perjuicio de que tales motivos puedan ser alegados en la contestación. 2.º Transcurrida la fase de alegaciones y, en su caso, la probatoria, el órgano de la jurisdicción contable podrá decretar el sobreseimiento del juicio, de oficio o a instancia de cualquiera de las partes, si se dieren las condiciones para su procedencia en los términos establecidos en esta Ley. 3.º La sentencia decidirá todas las cuestiones controvertidas en el proceso y estimará o desestimará, en todo o en parte, la pretensión de responsabilidad contable que se hubiere ejercitado, sin que puedan hacerse en ella pronunciamientos de nulidad procedimental que dejaren imprejuizado el fondo del asunto.

En cuanto al contenido de la sentencia que pone fin al juicio de cuentas, el artículo 71 últimamente citado añade que aquella contendrá, en su parte dispositiva, las siguientes especificaciones: 1.ª El importe en que se cifren los daños y perjuicios causados en los bienes, caudales o efectos públicos. En el supuesto de que dicho importe no constare cifrado en autos, la sentencia podrá declarar la existencia de los daños y perjuicios y diferir para el período de ejecución la determinación concreta de su cuantía. 2.ª Quiénes son los responsables, designándolos por sus nombres y apellidos y cargos que desempeñen, y expresando si lo son en concepto de directos o subsidiarios. 3.ª El carácter solidario de la responsabilidad directa y la cuota de que deba, en su caso, responder cada responsable subsidiario. 4.ª La condena al pago de la suma en que se cifre la responsabilidad contable, con sujeción a lo prevenido en la especificación primera. 5.ª La condena al pago de los intereses, calculados con arreglo a los tipos legalmente establecidos y vigentes el día en que se consideren producidos los daños y perjuicios. De tratarse de responsabilidades subsidiarias, la obligación de abono de intereses se contará desde la fecha en que los responsables correspondientes fueren requeridos para el pago. 6.ª La contracción de la cantidad en que se cifre la responsabilidad contable en la cuenta que, en su caso, proceda, y 7.ª El pronunciamiento sobre el pago de las costas del juicio en los términos prevenidos para el proceso civil.



4. DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO Y SITUACIÓN ACTUAL

En su momento, atendiendo a la entonces vigente Ley General Presupuestaria de 1988, el Tribunal Supremo estableció una doctrina que pareció revivir la ya práctica periclitada realidad del juicio de cuentas, pues, en la práctica, todos los posibles casos de responsabilidad contable presentados en la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas se venían ya sustanciando en la vía del procedimiento de reintegro por alcance, con una previa instrucción por los Delegados Instructores y admisión previa en Diligencias Preliminares por los propios Consejeros de los Departamentos de Enjuiciamiento, estimándose en extremo engorrosa la formación y trámite de la pieza separada por los Consejeros de Fiscalización.

Como muestra de la referida doctrina, referida al caso de los pagos indebidos no considerados como simple error contable, cabe citar la Sentencia de la Sala 3.^a del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2012, Sección 7.^a, en la que, se indicó que como se desprende de lo que ya se ha declarado en la sentencia de esta Sala y Sección de 18 de enero de 2012 (Casación 11/2010) deben diferenciarse adecuadamente los supuestos de responsabilidad contable por alcance, ilícito presupuestario tipificado en los artículos 72 de la LOFTCu y 141.1.a) de la Ley General Presupuestaria de 23 de septiembre de 1988, vigente en el momento en que se cometieron los hechos enjuiciados [artículo 177.1.a) de la LGP de 26 de noviembre de 2003] de otras infracciones contables distintas, como la preceptuada en el apartado 141.1.d) de la mencionada Ley Presupuestaria de 1988 [177.1 d) de la LGP] consistente en dar lugar a pagos indebidos al liquidar las obligaciones o al expedir documentos en virtud de funciones encomendadas.

Tal y como ya se ha sostenido en otro lugar (94), la situación actual resulta diferente, al menos para atender a tal consideración legal de los pagos indebidos en tanto que, por tales, han de ser conceptuados desde la vigencia posterior del nuevo texto de la Ley General Presupuestaria de 2003 los comprendidos en el artículo 77 y no otros diferentes, quedando así y ahora reducido el ámbito posible del juicio de cuentas a tal concepto caracterizado por el error material, aritmético o de hecho en el pago realizado con fondos públicos y en detrimento de la Hacienda.

5. LA REALIDAD ACTUAL DEL JUICIO DE CUENTAS

Tal y como se ha venido sosteniendo en las anteriores apreciaciones, la realidad actual del juicio de cuentas, sobre todo tras la reforma de la Ley

(94) SUÁREZ ROBLEDANO, J. M., «Presente y futuro de la jurisdicción contable», en la *Revista Española de Control Externo*, n.º 45, septiembre 2013, Volumen XV, págs. 153 a 199, esp. págs. 186 a 188.

General Presupuestaria en el año 2003, ha pasado a ser la de una práctica inexistencia de actuaciones sustanciadas en el referido cauce procesal, con prevista instrucción de pieza separada en los Departamentos competentes de Fiscalización y enjuiciamiento posterior en los de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas. La realidad estadística, año tras año, revela de forma constante y reiterada la cifra de cero actuaciones en las casillas de la documentación estadística elaborada en la Sección de Enjuiciamiento en base a la información suministrada por los diferentes Departamentos de Enjuiciamiento.

La inaplicación práctica y real del juicio de cuentas, tal y como fue conceptualizado por el Legislador de la Ley de Funcionamiento en el año 1988 merece una reflexión clara en el sentido de ser conveniente su desaparición del texto vigente de aquella Ley, ponderándose así su real inaplicabilidad y que, en todo caso, en la vía del expediente de responsabilidad contable de la Administración, sea o no avocado por el Tribunal de Cuentas, se diluciden las responsabilidades que aún y con la vigente normativa presupuestaria pudieran ser residualmente residenciadas en aquel cauce procesal.

JURISDICCIÓN CONTABLE

1. INTRODUCCIÓN

El diccionario de la lengua española de la Real Academia recoge como segunda acepción del término «jurisdicción» el de «poder que tienen los jueces y tribunales para juzgar y hacer ejecutar lo juzgado», mientras que define el término «contable» como el adjetivo que designa lo «pertene-ciente o relativo a la contabilidad».

Desde el punto de vista legal, el artículo 136.2 de la Constitución Española se refiere de modo somero a la jurisdicción del Tribunal de Cuentas al disponer que *«El Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de su propia jurisdicción, remitirá a las Cortes Generales un informe anual en el que, cuando proceda, comunicará las infracciones o responsabilidades en que, a su juicio, se hubiere incurrido.»*

La inclusión de la palabra jurisdicción en este precepto constitucional dedicado al TCu fue el resultado de la tramitación parlamentaria de la norma fundamental pues el anteproyecto de Constitución de 1978 incluía la expresión «sin perjuicio de la efectividad de sus acuerdos», que reproducía la fórmula histórica, incluida, por ejemplo en la Constitución republicana de 1931. Sin embargo, tras la aprobación de varias enmiendas al texto en la Comisión de Asuntos Constitucionales, el artículo finalmente incluyó tanto la referencia a la jurisdicción como a la independencia e inamovilidad de los miembros del TCu, además de establecer su sometimiento a las mismas incompatibilidades que los Jueces.

Estas circunstancias generaron en su día un vivo debate doctrinal sobre el alcance del término jurisdicción en el artículo 136 de la Constitución, que dividió a quienes interpretaban el término como sinónimo de competencia y quienes defendían que esta referencia a la jurisdicción alcanzaba la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado. No obstante,



como afirma Carlos Cubillo (95), esta polémica puede considerarse zanjada tras la entrada en vigor de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del TCu, que desarrolla una interpretación del mencionado artículo 136 inequívocamente favorable a la condición plenamente jurisdiccional de la competencia enjuiciadora atribuida al Tribunal de Cuentas.

Si existía alguna duda al respecto, la jurisprudencia terminó por resolverla, por ejemplo en la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 1995, que afirmó que *«El artículo 136.1 de la Constitución dispone que el Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público; y, además, atribuye al Tribunal de Cuentas jurisdicción propia (art. 136.2, párrafo 2.º CE). A la luz de los artículos 117 y 136 de la Constitución, debemos empezar precisando que, aunque el Tribunal de Cuentas no esté incardinado en el Poder Judicial, ejerce jurisdicción en la materia específica que la Constitución y las Leyes le confieren.»* En esta misma sentencia, el TS precisa que este no es el único caso en que un órgano no incardinado en el Poder Judicial ejerce jurisdicción, pues también el Tribunal Constitucional y los Tribunales consuetudinarios y tradicionales a que se refiere el artículo 125 de la Constitución ejercen funciones jurisdiccionales, sin estar integrados en el poder judicial.

En la misma línea, el Tribunal Constitucional ha sostenido el carácter jurisdiccional del enjuiciamiento contable en sentencias como la 215/2000, de 18 de septiembre al concluir que *«Ha de entenderse, pues, que con la expresa mención a la «jurisdicción» del Tribunal de Cuentas en el artículo 136.2 CE el constituyente ha querido que dicha institución, cuando actúe en el ejercicio de su tradicional función jurisdiccional de enjuiciamiento contable, lo que supone la exigencia de una especie de responsabilidad civil (ATC 371/1993, de 16 de diciembre, FJ 1), quede sometida a las garantías que la Constitución anuda a todo proceso. Esto es, las derivadas del artículo 24 CE así como de otros preceptos constitucionales, entre ellas las de independencia e inamovilidad de quienes ejercen la función jurisdiccional, como expresamente establece el artículo 136.3 CE respecto a los miembros del órgano aquí considerado. De suerte que el ejercicio de la función jurisdiccional de enjuiciamiento contable por el Tribunal de Cuentas no es en sí mismo contrario al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), pues es la propia Constitución la que permite la atribución de funciones jurisdiccionales a dicho órgano.»*

(95) *La jurisdicción del Tribunal de Cuentas*. Editorial Comares.

2. CARACTERES DE LA JURISDICCIÓN CONTABLE

Como se ha dicho, la Ley Orgánica 2/1982 determinó de modo esencial el alcance y los caracteres de la jurisdicción contable, estableciendo 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 se extiende a los alcances de caudales o efectos públicos, así como a las obligaciones accesorias constituidas en garantía de su gestión. Asimismo, la citada Ley Orgánica afirma que la jurisdicción contable es necesaria e improrrogable, exclusiva y plena y es compatible respecto de unos mismos hechos con el ejercicio de la potestad disciplinaria y con la actuación de la jurisdicción penal.

El alcance de la competencia de la jurisdicción contable se delimita así de modo positivo y también de forma negativa al preverse expresamente que no corresponderá a la jurisdicción contable el enjuiciamiento de los asuntos o cuestiones atribuidos a la competencia del Tribunal Constitucional o de los distintos órdenes de la jurisdicción ordinaria, sin perjuicio de la competencia por razón de prejudicialidad.

3. LOS ÓRGANOS DE LA JURISDICCIÓN CONTABLE

De acuerdo también con esta normativa y con lo que de modo más detallado prevé la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, son órganos de la jurisdicción contable los Consejeros del Tribunal de Cuentas y las Salas del Tribunal de Cuentas lo que en la actualidad se traduce en la existencia de una única Sala de Justicia y tres Consejeros que, junto con el Presidente de la Sección, integran la Sección de Enjuiciamiento.

Compete a los Consejeros de Cuentas el conocimiento y fallo, en única instancia, de los expedientes de cancelación de fianzas en que no se hubieran deducido pretensiones de responsabilidad contable y, en primera instancia, de los juicios de cuentas, de los procedimientos de reintegro por alcance y de los restantes procedimientos de cancelación de fianzas. Por su parte, la Sala de Justicia conoce fundamentalmente, en única instancia, de los recursos que se formulen contra resoluciones dictadas por las Administraciones Públicas en materia de responsabilidades contables en aquellos casos expresamente previstos por las leyes y, en segunda instancia, de las apelaciones deducidas contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los Consejeros de Cuentas en los juicios de cuentas, en los procedimientos de reintegro por alcance y en los expedientes de cancelación de fianzas.



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 pronunciadas por las Salas del Tribunal de Cuentas, en los casos y por los motivos determinados en esta Ley. El TCu es, por tanto y en expresión que ha hecho fortuna, único pero no supremo en el ejercicio de su función jurisdiccional, pues los órganos de control externo autonómicos carecen de potestad jurisdiccional pero las sentencias dictadas por la Sala de Justicia del Tribunal Cuentas son recurribles ante el Tribunal Supremo. En este sentido, el artículo 37.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil dispone que «*Cuando el Tribunal de Cuentas ejerza funciones jurisdiccionales se entenderá integrado en el orden contencioso-administrativo*».

4. PROCEDIMIENTOS PARA EXIGIR LA RESPONSABILIDAD CONTABLE

Los órganos de la jurisdicción contable ejercen dicha jurisdicción a través de una serie de procesos que se pueden sistematizar del siguiente modo:

— Procedimiento de reintegro por alcance, que conoce de las pretensiones de responsabilidad contable por alcance o malversación en los fondos públicos.

— Juicio de cuentas, que conoce de las pretensiones de responsabilidad contable por falta de rendición de cuentas o rendición defectuosa de las mismas.

— Expediente de cancelación de fianzas, que conoce de las pretensiones de cancelación de fianzas constituidas en garantía de una gestión de fondos públicos.

También desde el punto de vista subjetivo y como ya se ha apuntado, cabe añadir que los Consejeros de Cuentas, como órganos de la jurisdicción contable pero también como miembros del Pleno, son independientes e inamovibles (art. 30.2 de la Ley Orgánica 2/1982), estarán sujetos a las mismas causas de incapacidad, incompatibilidades y prohibiciones establecidas para los jueces en la LOPJ (art. 33.1 de la citada Ley Orgánica) y no podrán ser removidos de sus cargos sino por agotamiento de su mandato, renuncia aceptada por las Cortes Generales, incapacidad, incompatibilidad o incumplimiento grave de los deberes de su cargo (art. 36).

Por otra parte, están legitimados para actuar ante la jurisdicción contable, quienes tuvieren interés directo en el asunto, quienes fueren titulares de derechos subjetivos relacionados con el caso y quienes ejerzan la acción popular para la exigencia de responsabilidad contable.



Finalmente, desde el punto de vista objetivo y de acuerdo con lo establecido por el artículo 49 de la Ley 7/1988, «*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. Sólo conocerá de las responsabilidades subsidiarias, cuando la responsabilidad directa, previamente declarada y no hecha efectiva, sea contable*».

A pesar de contar ya con décadas de funcionamiento a sus espaldas y de un fundamento claro en la Constitución, la jurisdicción contable no ha dejado de ser cuestionada en numerosos aspectos de su organización y funcionamiento por lo que en este momento no son pocos los autores que desde dentro y fuera del TCu aconsejan su reforma y proponen modificaciones tanto institucionales como procesales que redunden en un mayor prestigio y eficiencia de esta jurisdicción.

LAS RELACIONES DE LA JURISDICCIÓN CONTABLE CON LA JURISDICCIÓN PENAL Y CON LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

La existencia de relaciones entre las distintas jurisdicciones existentes en España resulta de la posibilidad de que un solo hecho infrinja diferentes ramas del ordenamiento jurídico. Ello hace también factible que tal hecho pueda ser enjuiciado por más de uno de los órdenes jurisdiccionales existentes en nuestro país, que produzca efectos o responsabilidades ante cada uno de ellos, y que, por tanto, los pronunciamientos realizados en uno puedan afectar a los de los demás.

1. RELACIONES ENTRE LA JURISDICCIÓN CONTABLE Y LA JURISDICCIÓN PENAL

a) La compatibilidad

El supuesto que con mayor frecuencia produce relaciones entre las jurisdicciones contable y penal deriva de la comisión de hechos susceptibles de ser tipificados como delito de malversación, previsto y penado en los artículos 432 y siguientes del Código penal, o como fraude de subvenciones del artículo 308 del mismo texto; y, también de ser considerados constitutivos de la malversación contable de caudales o efectos públicos descrita en el artículo 72.2 de la Ley 7/1988, de funcionamiento del Tribunal de Cuentas, cayendo así dentro del ámbito de las dos jurisdicciones mencionadas.

La Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, define en sus artículos 15 a 17 el ámbito de la jurisdicción contable, la caracteriza como necesaria, improrrogable, exclusiva y plena; excluye de su actuación el enjuiciamiento de las infracciones penales y de las cuestiones prejudiciales e incidentales de esa naturaleza; y en el artículo 18.1, declara su compatibilidad tanto con el ejercicio de la potestad disciplinaria,



como con la actuación de la jurisdicción penal, compatibilidad que después es reiterada por el artículo 49.3 de la Ley 7/1988.

Dichos preceptos han sido repetidamente interpretados por la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, que ha señalado (96) que dicha compatibilidad (...) *se basa en la autonomía de ambas jurisdicciones, únicamente, limitada por aplicación de los principios de seguridad jurídica y de cosa juzgada, en la previa declaración de hechos probados.*

Añade la Sala en la misma sentencia que el enjuiciamiento de un mismo hecho por los órdenes jurisdiccionales penal y contable no vulnera el principio *non bis in idem*, porque al tener la pretensión y la responsabilidad contables naturaleza patrimonial y resarcitoria, distinta de la propia de la pretensión y responsabilidad penales, el hecho se contempla desde diferentes perspectivas, haciendo legalmente posible el enjuiciamiento de cada una de ellas dentro de su ámbito. Dicho enjuiciamiento diferenciado, sigue afirmando la Sala, ha de respetar la prevalencia del orden penal respecto de la fijación de los hechos y la autoría de los mismos, prevalencia que no se extiende a la apreciación de los hechos, respecto de los que el órgano de la jurisdicción contable aplicará el principio de libre valoración de la prueba, con respeto de los criterios de la sana crítica.

La compatibilidad ha sido también afirmada por la Sala Segunda del Tribunal Supremo (97), según la cual existe compatibilidad entre la jurisdicción penal, que puede declarar una responsabilidad civil *ex delicto*, y la contable, que establece la responsabilidad contable, sin perjuicio de que caso que se produzcan sendas declaraciones de responsabilidad por causa del mismo caudal público, malversado y menoscabado, deberán los condenados instar la ejecución consolidada, para evitar la duplicidad de pagos.

b) La responsabilidad contable y la responsabilidad civil derivada del delito

Sin embargo, la mencionada compatibilidad, y la consecuente posibilidad de que diferentes órganos jurisdiccionales, pertenecientes a órdenes distintos, sean competentes para pronunciarse sobre unos mismos hechos, generan una zona de fricción, porque en nuestro sistema jurídico los órganos de la jurisdicción penal son competentes para establecer la responsabilidad penal derivada del comportamiento enjuiciado y, en general, también la responsabilidad civil derivada del mismo, responsabilidad cuyo contenido puede coincidir, parcial o totalmente, con el de la responsa

(96) Sentencia 25/2017, de 13 de julio, con cita de otras de la propia Sala, del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo.

(97) Sentencia 625/2015, de 22 de diciembre.

Ello es así porque cabe que, y ello constituye la regla general, cuando un hecho delictivo cause un perjuicio económico, los afectados por este puedan reclamar su reparación, esto es, la responsabilidad civil derivada del delito, en la propia causa penal, y así los artículos 100, 106 a 117 y 742, párrafo 2.º, de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, establecen un sistema en virtud del cual el órgano jurisdiccional penal tiene la obligación de pronunciarse al dictar sentencia sobre la acción civil nacida del ilícito penal que no haya sido expresamente renunciada o reservada por su titular, en los términos establecidos por los artículos 109 a 122 del Código penal.

Además, en el delito de malversación, el perjuicio para el patrimonio público no constituye solo la cifra a reintegrar. Por el contrario, es uno de los elementos del tipo objetivo y, en los supuestos agravados del artículo 432.3, b) y c) del Código penal, su importe determina la agravación de la pena; mientras que en el artículo 433 su menor importe determina la atenuación de la penalidad prevista.

De igual modo, en el delito de fraude de subvenciones del artículo 308 del mismo código, el comportamiento solo resulta típico cuando la subvención o ayuda pública obtenida supera el umbral de los ciento veinte mil euros.

Por tanto, al enjuiciar esos delitos el tribunal penal no puede dejar de pronunciarse sobre la existencia de perjuicio y sobre su importe, por tratarse de uno de los aspectos esenciales del ejercicio de la jurisdicción que tienen atribuida.

Pero, al mismo tiempo, el artículo 18.2 de la Ley Orgánica 2/1982 dispone que *Cuando los hechos fueren constitutivos de delito, la responsabilidad civil será determinada por la jurisdicción contable en el ámbito de su competencia.*, y el ya citado artículo 49.3 de la Ley 7/1988 establece que *Cuando los hechos fueren constitutivos de delito, con arreglo a lo establecido en el artículo 18.2 de la Ley Orgánica 2/1982, el Juez o Tribunal que entendiere 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 por éste se concrete el importe de los daños y perjuicios causados en los caudales o efectos públicos.*

Además, como resulta de la comparación de los ya citados artículos 109 a 122 del Código penal con los artículos 38 a 43 de la Ley Orgánica 2/1982, el contenido de la responsabilidad civil derivada del delito no coincide plenamente con el de la responsabilidad contable, lo que da lugar a consecuencias materialmente distintas según la jurisdicción que enjuicia los hechos.

En tal situación, la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas ha afirmado repetidamente (98) la competencia exclusiva de la jurisdicción conta-

(98) Ver, por todas, sentencia 11/2012, de 25 de mayo.

ble para conocer de la responsabilidad civil derivada del delito cuando reúna los requisitos de la responsabilidad contable, negando a la jurisdicción penal la posibilidad de entrar en tal cuestión por ser competencia de aquel, debiendo prevalecer, cuando el órgano jurisdiccional penal fije una cuantía y el órgano de la jurisdicción contable otra, esta última.

Sin embargo, también la jurisdicción penal se ha atribuido la competencia para pronunciarse sobre hechos que pueden generar tanto responsabilidad civil como contable. La ya citada sentencia 625/2015 de la Sala Segunda del Tribunal Supremo consideró incuestionable la competencia del tribunal penal para fijar la responsabilidad civil *ex delicto*, cuando los titulares de la acción para exigirla no han reservado expresamente su ejercicio independiente, debiendo en ese caso tener en cuenta en el momento de la ejecución lo abonado ante el TCu para evitar duplicidad de reintegro de fondos públicos.

En el mismo sentido, la sentencia de la misma Sala 149/2015, de 11 de marzo afirmó que la jurisdicción penal tiene atribuida la competencia exclusiva para determinar la existencia del delito o de sus elementos, como lo son en la malversación el carácter de públicos de los fondos y la cuantificación de la malversación, por lo que no corresponde al TCu pronunciarse previamente sobre tales extremos.

Según esta sentencia, el ejercicio de tales competencias y el respeto de lo dispuesto en el artículo 49.3 de la Ley 7/1988 exigen que los tribunales penales determinen si en el caso concreto la responsabilidad civil derivada del delito resulta separable o diferenciable de la contable. De serlo, corresponde al órgano penal establecer la responsabilidad civil nacida del delito aplicando las normas del Código penal sobre la materia; en otro caso, la jurisdicción penal debe respetar la cuantificación de los daños y perjuicios causados en los caudales o efectos públicos que realice el TCu, especialmente si se ha pronunciado antes de que el órgano penal pronuncie su propio fallo.

La Sala Segunda del Tribunal Supremo proporciona una serie de ejemplos cuya concurrencia haría que la responsabilidad civil nacida del delito fuera distinta de la responsabilidad contable, como son que no conste que todos o alguno de los responsables penales sean también responsables contables; que la solidaridad existente entre los responsables penales pueda no ser idéntica a la aplicable a los responsables contables; que concurren en la responsabilidad civil derivada del delito partícipes a título lucrativo; que la responsabilidad contable pueda estar prescrita, no estándolo la civil nacida del delito; y que alguno o algunos de los perjudicados por el delito no sean entidades pertenecientes al Sector público.

La posterior sentencia de la Sala Segunda 277/2015, de 3 de junio, reiteró su propensión a respetar los pronunciamientos del TCu sobre res-

ponsabilidad contable cuando los mismos son anteriores a los de la jurisdicción penal sobre la responsabilidad civil nacida de los mismos hechos delictivos, en consonancia con lo cual la sentencia de la misma sala 944/2016, de 15 de diciembre, se abstuvo de declarar la responsabilidad civil derivada del delito por haber sido previamente dictadas sentencia por el TCu, declarando la responsabilidad contable del condenado.

En la práctica, la doctrina de la Sala de lo penal del Tribunal Supremo condiciona fuertemente la efectividad de los artículos 18.2 de la Ley Orgánica y 49.3 de la Ley 7/1988, y favorece que, en la mayor parte de los casos, los órganos de la jurisdicción penal se pronuncien sobre la responsabilidad civil nacida de hechos que también son ilícitos contables y generan responsabilidad de esta clase.

Ello es así porque los órganos que según esa doctrina han de decidir si ambas responsabilidades son exactamente coincidentes, único caso en el que los órganos de la jurisdicción criminal habrán de considerar preferente la actuación del TCu, son los propios tribunales penales, cuya experiencia en relación con la responsabilidad contable es normalmente limitada, lo que dificultará que alcancen certeza sobre la mencionada coincidencia.

c) La prescripción de la responsabilidad contable y la prejudicialidad penal

Una de las cuestiones que continúan abiertas dentro de las relaciones entre la jurisdicción contable y la criminal es la que afecta a la decisión sobre si concurre una cuestión prejudicial penal, con la consiguiente necesidad, resultante del artículo 17.2 de la Ley Orgánica y 40.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, de suspender el curso del proceso penal hasta la definitiva resolución de la causa penal, cuando unos hechos enjuiciados por ambas jurisdicciones se encontrarían prescritos por aplicación de los apartados primero a tercero de la Disposición adicional tercera de la Ley 7/1988, pero podrían no estarlo conforme al apartado cuarto de la misma (99).

Ello es así porque aunque con la actual redacción del artículo 1.964 del Código Civil, la responsabilidad civil derivada del delito y la responsabilidad contable prescriben en el mismo plazo general, que es de cinco años, en la responsabilidad contable es plazo comienza a correr desde la realización de los hechos, mientras que en la nacida del delito, el cómputo no

(99) Según los tres primeros apartados de la Disposición, las responsabilidades contables prescriben en un plazo de cinco años desde la realización de los hechos, y en un plazo de tres cuando hubieran sido descubiertos durante una fiscalización o declaradas en sentencia firme, a contar desde el fin de la fiscalización o desde la firmeza; también se prevén los hechos interruptores de la prescripción. El apartado cuarto somete la prescripción de la responsabilidad contable nacida de hechos constitutivos de delito a las formalidades y plazos previstos para la responsabilidad civil derivada del delito.

empieza a realizarse sino desde la sentencia penal firme, según resulta del artículo 1969 de la misma norma.

Cabe señalar que, en tal situación, el auto de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas 28/2015, de 11 de noviembre afirmó que (...) *nos encontramos ante un caso en el que la decisión del Tribunal penal sobre el carácter delictivo o no delictivo de los hechos constituye un elemento previo necesario para la declaración de responsabilidad contable que, además, se halla relacionada directamente con dicha responsabilidad, pues de dicha resolución penal dependerá la eventual aplicación a los hechos de uno u otro plazo de prescripción, (...)*, aunque, de otro lado, ello puede suponer tener que asumir un retraso en la tramitación de las actuaciones contables que puede llegar a tener incidencia en el derecho a la tutela judicial efectiva.

2. RELACIONES ENTRE LA JURISDICCIÓN CONTABLE Y LA CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

Las relaciones entre la jurisdicción contable y la contencioso-administrativa se articulan, al igual que con la jurisdicción penal, a través de la compatibilidad.

Así resulta de los mismos preceptos de la Ley Orgánica 2/1982 que ya fueron citados al comentar la compatibilidad del orden contable con el penal, señalando específicamente el artículo 16 b), que no corresponde a la jurisdicción contable el enjuiciamiento de las cuestiones sometidas a la jurisdicción contencioso-administrativa y el artículo 17.2 que el ejercicio de la jurisdicción contable *Se extenderá, a los solos efectos del ejercicio de su función, al conocimiento y decisión en 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.*, siendo esta regulación reiterada por el artículo 49.2 de la Ley 7/1988.

La Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas ha interpretado estos preceptos de manera reiterada y unánime (100), y ha desarrollado su razonamiento en cuatro puntos:

a) La jurisdicción contable y la contencioso-administrativa son compatibles porque la tutela judicial que se hace efectiva mediante los procesos tramitados por una y por otra no será, normalmente, la misma, toda vez que sus objetos procesales difieren.

b) En el ámbito contable, dicho objeto lo constituye la responsabilidad contable, que pretende remediar el perjuicio económico que un ges-

(100) Por ejemplo, sentencia 18/12 de 7 de noviembre.

tor de fondos públicos produce en los mismos por el incumplimiento ilegal y culpable de sus obligaciones. Ello se consigue imponiendo al declarado responsable contable el reintegro del importe de los daños causados más los intereses correspondientes.

c) En el ámbito contencioso administrativo, tal objeto es el enjuiciamiento de pretensiones relativas a la conformidad a derecho de los actos de las Administraciones Públicas sujetas a derecho administrativo, disposiciones de rango inferior a la ley y decretos legislativos cuando excedan los límites de la delegación.

d) En consecuencia, al conocer los dos órdenes jurisdiccionales desde diferente perspectiva y en virtud de su propia competencia objetiva, su actuación respecto de unos mismos hechos resulta compatible. En el caso de que cada jurisdicción realice su propio pronunciamiento, será necesario coordinar la ejecución de ambos para evitar resultados contrarios a la equidad y al derecho.

Es necesario señalar, no obstante, el impacto que la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2012, dictada en el recurso 3671/2010, tuvo sobre esta compatibilidad y, en especial, sobre la posibilidad de que la jurisdicción contable declare, como cuestión prejudicial administrativa, la ilegalidad de un acto administrativo, según lo previsto en el artículo 17.2 de la Ley Orgánica 2/1982.

Dicha resolución afirmó que el TCu había aplicado indebidamente el precepto mencionado en el párrafo anterior, al declarar la ilegalidad de un acto administrativo (101), el que aprobó un convenio colectivo, en un procedimiento de reintegro por alcance, ya que tal ilegalidad no guardaba con la existencia de alcance la relación directa exigida por el artículo 17.2, ya que la declaración de nulidad del convenio colectivo no afectaría a los actos administrativos enjuiciados, que autorizaron determinados pagos, porque estos se hicieron en ejecución y con el amparo de las normas del convenio que estaban en vigor y eran válidas y eficaces.

(101) El objeto del proceso lo constituían actos administrativos dictados por el alcalde ordenando el abono de complementos retributivos previstos en un convenio colectivo aprobado por acuerdo plenario del ayuntamiento, pero contrarios a la legislación presupuestaria. El Tribunal de Cuentas, en un procedimiento de reintegro por alcance, aplicó el artículo 17.2 de la Ley Orgánica, declaró la ilegalidad de tales complementos, consideró que los pagos realizados por ese concepto eran indebidos, que los mismos se subsumían en el concepto amplio de alcance, y condenó al titular de la alcaldía.

LIQUIDACIÓN PROVISIONAL

1. INTRODUCCIÓN

A la vista de los significados que el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española da a las palabras liquidación, liquidar y provisional, podemos definir liquidación provisional como acción por la que se determina en dinero, con carácter no definitivo, el importe de una deuda.

En el ámbito de la Jurisdicción del Tribunal de Cuentas, la liquidación provisional es la resolución en la que el Delegado Instructor de las Actuaciones Previas del procedimiento de reintegro por alcance recoge las conclusiones de su investigación.

Se trata, por tanto, de un trámite específico de la fase instructora de los procedimientos de reintegro por alcance, no teniendo cabida, en cambio, ni en la pieza separada constitutiva de la instrucción de los juicios de cuentas ni en los expedientes de cancelación de fianzas.

La liquidación provisional está contemplada en el artículo 47.1, e) de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, que establece que el Delegado Instructor procederá a la práctica de *«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»*.

2. COMPETENCIA PARA PRACTICAR LIQUIDACIÓN PROVISIONAL

Corresponde al Delegado Instructor regulado en el artículo 26 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, pero también puede practicarla el Comisionado al que se refiere el artículo 47.5 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento de dicho Tribunal.



3. CONTENIDO DE LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL

a) **Liquidación provisional negativa**

Si el Delegado Instructor decidiera, a la vista de las diligencias de averiguación que hubiera practicado al amparo del artículo 47.1, c) de la Ley 7/1988, de 5 de abril y de la documentación obrante en el procedimiento, que los hechos examinados no resultan, previa y provisionalmente, constitutivos de alcance en los términos previstos por el artículo 72 de esa misma Ley, lo hará constar en la liquidación provisional de forma motivada.

b) **Liquidación provisional positiva**

Si, por el contrario, a la vista de esas diligencias de averiguación y documentos, el Delegado Instructor considera que los hechos examinados sí se ajustan, de forma previa y provisional, al concepto técnico-jurídico de alcance previsto en el artículo 72 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, incluirá en la liquidación provisional los siguientes extremos:

- Identificación de los hechos presuntamente constitutivos de alcance, delimitando su contenido y fechas de ejecución.
- Cuantificación del posible alcance provocado a los fondos públicos, distinguiendo principal e intereses.
- Identificación de la clase de fondos públicos supuestamente afectados y de la administración o entidad pública titular de los mismos.
- Identificación de los presuntos responsables contables, directos o subsidiarios, del alcance declarado. Si existiera dificultad para la determinación de las posibles responsabilidades subsidiarias, el artículo 47.2 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, permite que así se haga constar en el acta de liquidación provisional y que se prosigan las actuaciones con los presuntos responsables directos, dejando para un momento posterior el aseguramiento de las responsabilidades subsidiarias.

4. SUJETOS QUE DEBEN SER CITADOS AL ACTO DE LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL

El Delegado Instructor debe citar a la práctica de la liquidación provisional a todas las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, que tengan la condición de interesadas en el procedimiento de las Actuaciones Previas.



Por tanto, debe citar al Ministerio Fiscal, a la representación legal del Sector Público presuntamente perjudicado por los hechos examinados y a los presuntos responsables directos o subsidiarios.

5. EL PROCEDIMIENTO PARA LA PRÁCTICA DE LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL

El Delegado Instructor debe citar a la práctica de la liquidación provisional a los interesados a través de una resolución en la que, además de fijar el lugar, fecha y hora de celebración del acto, dará vista del expediente a los convocados y les concederá un plazo para formular alegaciones.

Así se desprende de una doctrina unánime de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas que en Autos como el de 8 de marzo de 2002, sostiene de manera uniforme que el momento de las actuaciones previas del procedimiento de reintegro por alcance en el que debe darse vista del expediente y trámite de alegaciones es el de liquidación provisional, tanto en el momento de la citación como en el de la práctica.

6. EFECTOS DE LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL

a) **Efectos comunes de las liquidaciones provisionales negativas y positivas**

Este tipo de resoluciones, tanto si declaran la presunta existencia de responsabilidad contable por alcance como si se decantan por lo contrario, no vinculan ni a las posibles partes procesales futuras del procedimiento de reintegro por alcance ni al órgano de la Jurisdicción Contable que deba conocer y decidir en el mismo.

Cualquiera que sea la conclusión sobre los hechos que el Delegado Instructor plasme en su liquidación provisional, en nada condiciona el derecho de los legitimados activos y pasivos a plantear sus pretensiones procesales en el sentido que consideren mejor para la defensa de sus derechos e intereses en la primera instancia. Las conclusiones de la liquidación provisional tampoco vinculan al Órgano de la Jurisdicción Contable que conozca del proceso, que podrá resolver sobre el mismo en la forma que estime ajustada a derecho a la vista de las alegaciones y pruebas practicadas.

b) **Efectos de las liquidaciones provisionales negativas**

Si la liquidación provisional concluye la presunta inexistencia de responsabilidad contable por alcance, el órgano jurisdiccional contable competente para conocer de la primera instancia oír a los interesados, que

aún no son partes, sobre la procedencia de archivar las actuaciones o de continuar la tramitación de las mismas y resolverá en uno u otro sentido, en cumplimiento de lo previsto en el artículo 68.1 de la Ley de Funcionamiento del TCu.

c) Efectos de las liquidaciones provisionales positivas

Si, por el contrario, la liquidación provisional declara la posible existencia de responsabilidad contable por alcance, el Consejero de Cuentas a quien se turne el procedimiento en primera instancia acordará, de acuerdo con el ya citado artículo 68.1 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, emplazar a los legitimados activos y pasivos del proceso para que se personen en el mismo y el procedimiento de reintegro por alcance continuará su normal tramitación.

La liquidación provisional que declare presunta responsabilidad contable por alcance sirve de título jurídico para adoptar las medidas cautelares sobre el patrimonio de los presuntos responsables que se recogen en los artículos 47.1, f) y 67.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. Las medidas cautelares previstas en el primero de los preceptos citados se adoptan por el Delegado Instructor en fase de Actuaciones Previas, las mencionadas en el segundo de ellos se acuerdan por el Consejero de Cuentas en la primera instancia, pero para la adopción de unas y otras constituye título suficiente la liquidación provisional.

**7. MOTIVACIÓN DE LAS LIQUIDACIONES PROVISIONALES Y
POSIBLE RECURSO CONTRA LAS MISMAS**

De acuerdo con la doctrina de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas incorporada a Autos, entre otros, de 23 de julio de 2003 y 22 de septiembre de 2005, las liquidaciones provisionales deben contener una motivación suficiente y adecuada que se ajuste a los requisitos que sobre motivación de resoluciones se recogen en la Jurisprudencia Constitucional.

Contra las liquidaciones provisionales cabe interponer el recurso del artículo 48.1 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, ante la Sala de Justicia del mismo, por los motivos tasados que se prevén en dicho precepto: denegación injustificada de diligencias e indefensión.



MALVERSACIÓN CONTABLE

1. CONCEPTOS INTRODUCTORIOS: SIGNIFICACIÓN PENAL Y CONTABLE

Para poder hablar de malversación contable creemos conveniente tratar, como antecedente necesario y premisa jurídica adecuada, no solo histórica sino también legal, sobre la figura jurídica denominada tradicionalmente malversación de caudales públicos. Dicha figura penal, hoy encuadrada entre los delitos contra la Administración pública, ha sido reformada en el año 2015 con la finalidad de asimilar sus varias descripciones penales o tipológicas al delito de sustracción de caudales o efectos públicos en sus dos modalidades generales de delitos contra el patrimonio, ahora público, por supuesto, de administración desleal y de apropiación indebida contempladas en los artículos 252 y 253 del Código Penal.

La remisión que se efectúa en el artículo 432 del referido Código a tales descripciones patrimoniales generales obedece al propósito del Legislador, ya claramente definido desde el año 2015, de reconducir la malversación delictiva al supuesto legal referido a la protección de los caudales públicos frente a actitudes de grave abuso de los administradores de lo público o que quebranten la confianza en ellos depositada cuando fueron designados como responsables de aquellos bienes, derechos o dineros que a todos pertenecen. No otra cosa se persigue desde el año 2015, con la reforma penal producida en este caso, ya que la verdadera deslealtad y la apropiación de los caudales públicos constituyen las conductas a considerar respecto del sujeto pasivo de estos delitos que, como se ha dicho ya en otro lugar, no solo pueden cometer las Autoridades y funcionarios o empleados públicos sino, asimismo, los que cooperen con ellos en las acciones criminales referidas (102).

(102) Véase la voz *Extraneus* de este mismo Glosario de términos contables.



Por otra parte, la doctrina (103) que ya ha opinado sobre la nueva redacción de los tipos penales, contenidos en los artículos 432 a 435 del Código Penal, resalta que el Legislador ha querido ampliar el ámbito de estos delitos con la finalidad de una mejor y más eficaz lucha contra la corrupción (104). Asimismo, se ha indicado que estos delitos se encuadran, en realidad, en un ataque contra el patrimonio público, siendo el sujeto activo del delito, en principio, un funcionario o empleado público. Junto a las modalidades de la malversación propia, ya referidas, se regula un delito leve de malversación cuando el importe de lo malversado no sobrepase la cifra de 4.000 euros (art. 433), al tiempo que se incluyen en la malversación, desde la previa reforma del año 2012 (105), las figuras del falseamiento de la contabilidad pública por funcionario responsable de la misma, con alteración de los documentos que deban reflejar la situación económica o la información contenida en los mismos, así como la acción del funcionario público consistente en facilitar a terceros información mendaz relativa a la situación económica o alguno de los documentos o informaciones referidas, previéndose la denominada malversación impropia o cometida por personas sujetas a responsabilidades públicas, tributarias y civiles (arts. 433 bis y 435), al tiempo que se regula una importante rebaja de la responsabilidad penal en los casos en los que se haya reparado de modo efectivo e íntegro el perjuicio causado al patrimonio público, o se hubiera colaborado activamente con las autoridades o sus agentes para obtener pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables o para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos (art. 434).

2. LA LEGISLACIÓN Y LA MALVERSACIÓN CONTABLE

Centrándonos, a continuación, en la denominada malversación contable, hay que señalar que la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas no se refiere expresamente a la malversación de tal clase, limitándose, en

(103) MIR PUIG, C., «La malversación y el nuevo delito de administración desleal en la reforma de 2015 del Código Penal español», en el *Anuario de Derecho Penal y de Ciencias Penales*, vol. XLVIII, 2015, págs. 185 a 236, esp. págs. 197 a 225.

(104) Dice el autor citado en la nota anterior que *debe destacarse que en el artículo 432 se regulan dos modalidades de malversación, la primera contenida en el número 1 de dicho precepto remite en su tipificación al nuevo artículo 252 que regula «ex novo» el delito de administración desleal genérica, expresando que es sobre el patrimonio público; y la segunda por remisión al nuevo artículo 253 que regula el delito de apropiación indebida de cosa mueble expresando que es sobre el patrimonio público. Así se amplía de modo muy importante el tipo del delito de malversación, en comparación con la regulación anterior, lo cual era necesario para la lucha contra la corrupción, si bien deberán establecerse criterios restrictivos para impedir una excesiva amplitud contraria al principio de legalidad penal* (pág. 185).

(105) SUÁREZ ROBLEDANO, J. M., «Transparencia en materia penal: comentario a la reciente reforma del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social», en la *Revista Española de Control Externo*, n.º 42, septiembre 2012, volumen XIV, págs. 177 a 199, esp. págs. 180 a 181. Véase, asimismo, la op. citada de Mir Puig en nota 2, esp. págs. 225 a 233.



su artículo 18.2 a establecer la fijación de la reparación por la jurisdicción contable aun cuando los hechos sean constitutivos de delito, al señalar que *cuando los hechos fueren constitutivos de delito, la responsabilidad civil será determinada por la jurisdicción contable en el ámbito de su competencia*, por lo que ha de ser el TCu el que tenga la última palabra al respecto aun cuando haya condenas penales por delitos de malversación de caudales públicos que, a su vez, puedan constituir supuestos de responsabilidad contable, asimismo (106).

Es la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas la que, en su artículo 72.2, señala que *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*, definición contable que, dados sus términos generales, no viene sino a responder a unas consideraciones amplias comprensivas del actual encaje penal de la figura, aunque mantiene peculiaridades propias tales como las consistentes en que se sigue hablando de sustracción de los caudales públicos, siendo más restringidos los términos de administración desleal y de apropiación indebida que hoy configuran la malversación penal, aunque, como se ha visto, ésta queda englobada en aquella, de tal manera que será difícil hablar de un supuesto de malversación contable que no sea punible. Además, debe tenerse en cuenta que, de conformidad con lo establecido en el artículo 72.1, la responsabilidad contable queda bifurcada en el alcance aquí definido y en los casos de malversación contable descritos en su segundo apartado.

3. JURISPRUDENCIA DE LA SALA DE JUSTICIA

La jurisprudencia de la Sala 3.^a del Tribunal Supremo, teniendo en cuenta los escasos pronunciamientos recaídos sobre estas cuestiones, indicó en su Sentencia de 25 de octubre de 2002 que *el alcance en términos sencillos es el saldo en contra que resulta de la liquidación de las cuentas a los empleados que, por razón de su cargo, manejan fondos o efectos públicos. Todo alcance contable, haya existido o no culpa o dolo (desfalco o malversación) implica la obligación de reintegrar al Tesoro Público el importe de dicho alcance, por aplicación natural del principio de responsabilidad civil*. Y en la de 23 de

(106) Añade al respecto el artículo 49.3 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas que *cuando los hechos fueren constitutivos de delito, con arreglo a lo establecido en el artículo 18.2 de la Ley Orgánica 2/1982, el Juez o Tribunal que entendiere 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 por éste se concrete el importe de los daños y perjuicios causados en los caudales o efectos públicos*.

diciembre de 2013 se resume la doctrina al señalar que *esta Sala tiene declarado que todo alcance contable, haya existido o no culpa o dolo (caso de desfalco o malversación) implica la obligación de reintegrar al Tesoro Público el importe de dicho alcance, por aplicación natural del principio de responsabilidad civil [así, por todas, Sentencias de 28 de noviembre de 2012 (Casación 3671/2010), de 2 de julio de 2004 (Casación 8924/1999) y de 27 de noviembre de 1999 (Casación 1889/1995)]. Los hechos que la sentencia de apelación declara probados demuestran también la inexistencia de data, descargo o justificación [Vid., sentencia de esta Sala y Sección de 21 de julio de 2011(Casación 1018/2008)] de los fondos públicos. Parece, pues, inferirse de dicha jurisprudencia que el dolo se asimila siempre a la malversación contable, lo que parece lógico pues difícilmente se puede pensar en simple culpa cuando de apropiación de fondos públicos se trata.*

4. DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO

A su vez, la doctrina establecida por la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, como no podía ser de otra manera, ha venido a recoger la doctrina de la Sala 3.^a del Tribunal Supremo ya mentada, añadiendo que *la existencia de un alcance contable no implica necesariamente que la causa del mismo haya sido la apropiación o sustracción de los fondos públicos por parte de la persona que los tenía a su cargo, sino que surge también cuando el que maneja los fondos públicos no es capaz de explicar con la mínima e imprescindible actividad probatoria la inversión o empleo dado a los mismos* (Sentencia de 29 de diciembre de 2006).

5. PROBLEMÁTICA DERIVADA DE LA DUALIDAD PENAL Y CONTABLE

La doble consideración o existencia de una dualidad malversación penal/contable, como ya se apuntó, aparece nítidamente diferenciada, de tal manera que la confusión no resulta posible, no existiendo razones que abonen una nueva redacción de las disposiciones legales que regulan tales instituciones, y sin perjuicio de que, curiosamente, hoy en día la definición de malversación contable presente una mayor amplitud que la propia de la malversación penal tras la reforma que en el Código Penal tuvo lugar en el año 2015. Ello no causa, no obstante, problema alguno en la configuración adecuada de la malversación contable.



PAGO INDEBIDO

1. INTRODUCCIÓN

El pago indebido se puede definir como la relación o vínculo jurídico que se establece entre la persona que recibe lo que no tenía derecho a recibir y aquella que paga por error, en cuya virtud el cobrador se constituye en la obligación de restituir lo indebidamente pagado.

En la regulación del Código Civil, constituye una de las especies de cuasicontratos.

Para que pueda prosperar la acción de repetición de lo indebido, la jurisprudencia, entre otras la Sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 30 de julio de 2010, exige la concurrencia de tres requisitos:

- Que se haya producido un pago efectivo hecho con la intención de extinguir la deuda (*animus solvendi*).
- La inexistencia de un vínculo obligatorio entre el que recibe y el que paga, por lo que no existe causa para el pago.
- Error por parte del que pagó.

Del hecho de haber cobrado una cantidad sin derecho a recibirla nace un vínculo jurídico en virtud del cual quien recibe la cosa o cantidad indebida queda obligado a restituirla a aquel que se la hubiera entregado, que adquiere, por consecuencia de su errónea conducta, la cualidad de acreedor, con el derecho a reclamar la restitución con aquellos efectos y derivaciones jurídicas según la buena o mala fe del que acepta el pago.

Resulta por tanto esencial la prueba del pago y del error, que incumbe a quien pretende haberlo hecho de forma indebida, mientras que al demandado corresponde el derecho de acreditar que le era debido lo que se supone que recibió por error (art. 1900 CC). Según el artículo 1901 del mismo texto legal se presume que hubo error en el pago cuando se entregó cosa que nunca se debió o que ya estaba pagada.



Los códigos alemán y suizo lo regulan en relación con el enriquecimiento sin causa; y en el código italiano se regula en el marco de las obligaciones fundadas en la ley.

En la moderna doctrina se ha extendido la consideración de tal figura como un caso especial del enriquecimiento injusto.

2. EL PAGO INDEBIDO EN LA LEY 47/2003, DE 26 DE NOVIEMBRE, GENERAL PRESUPUESTARIA (LGP)

Se tipifica en el artículo 177 como una infracción que origina la obligación de indemnizar a la Hacienda Pública.

Seguidamente, detalla las infracciones que a los efectos del artículo anterior, originan la obligación de indemnizar a la Hacienda Pública y son las siguientes:

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.

También constituye una infracción contable, cualquier otro acto o resolución con infracción de las Leyes reguladoras de las normas presupuestaria y contable de las Comunidades Autónomas y de las Haciendas Locales.

El supuesto del artículo 77 incluye: los pagos propiamente indebidos, los realizados por error material, aritmético o de hecho, en favor de persona en quien no concurra derecho alguno de cobro frente a la Administración con respecto a dicho pago o, en cuantía que exceda de la consignada en el acto o documento que reconoció el derecho del acreedor que originan la obligación inmediata de restitución, conforme a los procedimientos reglamentariamente establecidos, los actos de los que deriven reintegros distintos de los anteriores, cuya revisión se realizará de acuerdo con los procedimientos de revisión de oficio de actos nulos o anulables previstos en la ley 30/1992, de conformidad con los procedimientos espe-

cíficos de reintegro establecidos en las normas reguladoras de los distintos ingresos según la causa que determine su invalidez.

Para la subsanación del pago indebido, el artículo 77.2 de LGP establece obligaciones para el perceptor que debe restituir lo indebidamente percibido y para el órgano que ha de disponer de inmediato, de oficio, la restitución de las cantidades indebidamente pagadas, conforme a los procedimientos reglamentariamente establecidos y, en defecto de procedimiento específico, con arreglo al que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas o el de Empleo y Seguridad Social en el ámbito de la Seguridad Social.

El procedimiento al que remite el artículo 77.2 de la LGP, con carácter supletorio, es el previsto en la Orden EHA/4077/2005, de 26 de diciembre, sobre reintegros de pagos indebidos.

El reintegro de pagos indebidos devengará el interés previsto en el artículo 17 de la LGP desde el momento en que se produjo el pago hasta la fecha en que se acuerde la procedencia del reintegro, o, en su caso, hasta la fecha en que el perceptor proceda a la devolución voluntaria de los fondos percibidos sin el previo requerimiento de la Administración.

También se aplicará en los casos en los que proceda el reintegro de las cantidades percibidas de la Hacienda Pública estatal por haber incumplido el perceptor de los fondos las condiciones establecidas para su entrega o por no haberse justificado correctamente su cumplimiento.

Si el pago indebido, realizado por error material o aritmético lo hace una Administración local es el mismo régimen jurídico, ya que el artículo 2.2 del R.D. Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, remite a la regulación estatal en materia de prerrogativas para el cobro, por lo que es preciso acudir la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria aplicable a todas las administraciones.

3. EL PAGO INDEBIDO EN LA JURISDICCIÓN CONTABLE

El pago indebido se define como aquel pago que se realiza sin la concurrencia de un título válido, es decir, el que da lugar a una salida de dinero (fondos o caudales públicos) con el consiguiente perjuicio para los mismos, o a la pérdida patrimonial no justificada por haber sido realizado el mismo a favor de persona en quien no concurría derecho alguno de cobro frente a la Administración o en cuantía que excedía del derecho del acreedor.

El concepto de responsabilidad contable en vía administrativa no puede variar respecto del concepto que resulta de la Ley Orgánica y Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, pero dónde pueden existir discrepancias es en la aplicación de un criterio para clasificar las infracciones contables dentro de uno de los dos grupos básicos de responsabilidad

contable, esto es dentro del alcance o malversación o dentro del resto de infracciones contables. Y ello, porque el concepto de alcance definido en el artículo 72 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas es más amplio que el formulado en el artículo 176.1 a) de la vigente Ley Presupuestaria.

Algunos supuestos que en vía administrativa son constitutivos de infracción contable distinta del alcance, en vía jurisdiccional cabría subsumirlos en el concepto de alcance del artículo 72.1 de la Ley de Funcionamiento.

La propia Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas reconoce que el concepto de alcance del artículo 72.1 de la Ley de Funcionamiento es más amplio que el artículo 177.1 de la Ley General Presupuestaria (Sentencias 2/2007 de 14 de marzo, 8/2010 de 17 de marzo).

En la medida que todos los supuestos enumerados en el artículo 177 de la LGP son susceptibles de producir un saldo deudor injustificado, toda infracción administrativa podría ser subsumible en el alcance.

En este sentido, la Sala de Justicia en Sentencia 8/2010 de 17 de marzo analiza el concepto de pagos indebidos e incluye no solo los que se realizan sin título que los justifique, sino también los que se satisfacen con fundamento en títulos jurídicamente insuficientes o irregulares. Afirma que la mera existencia material de un contrato, convenio, pacto, resolución o acuerdo no implica necesariamente la corrección jurídica de los pagos que se derivan de ellos pues, si dichos títulos adolecen de vicios jurídicos relevantes, no podrán constituirse en causa legal justificativa de las salidas de fondos que sean consecuencia de ellos. Asimismo, señala que una cláusula contraria a Derecho, aunque esté incorporada a un Convenio colectivo aprobado por Acuerdo plenario de la Corporación, no puede constituir soporte jurídico suficiente para los pagos realizados con fundamento en la misma. Se trata de una estipulación convencional que, por su antijuricidad, constituye una mera apariencia formal de legalidad, insuficiente para dar cobertura a unos pagos que, por esa razón, deben considerarse técnicamente como pagos indebidos.

En virtud del concepto amplio de alcance que mantiene la Sala los pagos indebidos son un ilícito contable reconducible al concepto de alcance porque son pagos sin justificación por carecer de causa y, por tanto, subsumibles en la categoría descrita en el artículo 72.1 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

El Tribunal Supremo, por su parte, mantiene un concepto más restrictivo y considera que el concepto de «pagos indebidos» no puede identificarse genéricamente, a los efectos derivados de la eventual exigencia de responsabilidades contables, con el alcance o malversación de fondos pú-



blicos definido en el artículo 72.1 de la LFTCu. En cuyo caso, se tendría que formar pieza separada, y el consiguiente juicio de cuentas.

Así, en la Sentencia 28 de noviembre de 2012, indica que «el alcance, de antigua tradición histórica en el control contable y presupuestario, se regula hoy en el artículo 177.1.a) de la LGP como infracción contable independiente y netamente diferenciada del resto de ilícitos presupuestarios –como los pagos indebidos del apartado d) del indicado precepto– y se define en el artículo 72 de la LFTCu con arreglo a una triple ámbito de consideración: como saldo deudor injustificado de una cuenta pública, como ausencia de numerario o de justificación en las cuentas que deben rendir las personas que tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos y, en fin, como malversación de caudales públicos, entendida como sustracción de los mismos, así como el consentimiento para que ésta se lleve a cabo y la aplicación de dichos caudales a usos propios o ajenos por parte de quienes los tengan a su cargo; que nada tiene que ver con los mencionados pagos indebidos, consistentes en no responder, total o parcialmente, a una obligación previamente contraída, así como realizar un cambio de acreedor en detrimento de un acreedor legítimo y, por último, efectuar un pago sin medidas de garantía que eviten un posible perjuicio al Tesoro». Y, continúa señalando que «la sentencia recurrida se equivoca, en primer lugar, porque no es atendible la interpretación amplia que pretende otorgar al concepto de alcance..., así como al procedimiento mismo de reintegro por alcance del que dimana dicha concepción»... y que «En términos sencillos alcance es el saldo en contra que resulta de la liquidación de las cuentas a los empleados que, por razón de su cargo, manejan fondos o efectos públicos».

Este criterio jurisprudencial ha sido reiterado en las SSTs de 21 de enero y 20 de febrero de 2015, entre otras.



RESPONSABILIDAD CONTABLE DISTINTA DEL ALCANCE

1. INTRODUCCIÓN

La responsabilidad contable nace de la existencia de una relación jurídica-contable, que se establece entre la Administración titular de los fondos y la persona que le son entregados para su gestión. El incumplimiento por parte del gestor de los fondos, de las obligaciones que asume al establecerse dicha relación jurídica, es lo que determina el nacimiento de la responsabilidad contable.

En el ámbito de las responsabilidades por la gestión de los fondos públicos conviven las responsabilidades penales, las administrativas, las contables, y las disciplinarias, y todas ellas responden al objetivo de preservar la utilización de los fondos públicos y de controlar la gestión pública de los fondos.

La responsabilidad contable no solo nace del alcance o de la malversación, infracciones contables que están definidas en la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (en adelante, LFTCu), sino, como determina el artículo 45.1 de la citada ley, de otros hechos que pudieran no ser constitutivos de alcance, siempre y cuando resulte un perjuicio de carácter material para los caudales públicos.

El propio preámbulo de la LFTCu distingue, en los procedimientos para la exigencia de responsabilidad contable, los supuestos de responsabilidad contable distintos del alcance de caudales y efectos públicos y aquellos otros que únicamente pretenden dilucidar pretensiones fundadas en ese concreto caso.

La LFTCu regula, dos procedimientos jurisdiccionales para la exigencia de responsabilidades contables:

a) El *procedimiento de reintegro por alcance*, previsto cuando los hechos son constitutivos de alcance, entendido como el saldo deudor in-



justificado de una cuenta, o de malversación, supuestos típicos de la responsabilidad contable que se definen en el artículo 72 de la LFTCu.

b) El *Juicio de cuentas* previsto para los restantes supuestos de responsabilidad contable distintas del alcance.

Este tipo de infracciones jurídico-contables distintas del alcance y de la malversación, supuestos que se describen en los párrafos b) a f) del apartado 1 del artículo 177 de la LGP, también pueden ser exigidas por las Administraciones Públicas, a través del expediente administrativo de responsabilidad contable instruido al interesado, sin perjuicio de dar conocimiento de los hechos al Tribunal de Cuentas (art. 180.2 de la LGP).

En estos casos y conforme al artículo 41.1 de la Ley Orgánica, el TCu puede decidir, en cualquier momento, la avocación del expediente administrativo de responsabilidad contable, decisión que corresponde al Pleno del Tribunal que deberá dar traslado a la Sección de Enjuiciamiento (art. 3 e) de la LFTCu). Si se produce la avocación, y el expediente administrativo se recibe en la Sección de Enjuiciamiento, el Consejero al que corresponda acordará la apertura del juicio de cuentas (art. 68.1 de la LFTCu).

Las resoluciones que se dicten por la Administración en que se declaren responsabilidades contables serán recurribles ante el TCu y resueltas por la Sala correspondiente (art. 41.1 de la LOTCU). Ello, se concreta en el artículo 54.1 de la LFTCu cuando determina *«Las Salas del Tribunal de Cuentas conocerán: a) En única instancia, de los recursos que se formulen contra resoluciones dictadas por las Administraciones Públicas en materia de responsabilidades contables en aquellos casos expresamente revistos por las Leyes.»*

La legislación contable no ha previsto los supuestos en los que es posible la exigencia de responsabilidad contable en vía administrativa, ni tampoco la potestad sobre los expedientes administrativos, dicha concreción se produjo en los artículos 143 y 144 de la anterior Ley General Presupuestaria (en adelante LGP), y en los artículos 177.1 y 180 de la actual LGP (Ley 47 /2003 de 26 de noviembre).

2. LAS RESPONSABILIDADES DE LA LGP TÍTULO VII

- *La Responsabilidad definida en el artículo 176 de la LGP.*

El artículo 176 de la LGP establece: *«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 estatal o, en su caso, a la respectiva entidad los daños y perjuicios que sean consecuencia de*

aquellos, con independencia de la responsabilidad penal o disciplinaria que les pueda corresponder».

Se trata de una responsabilidad indemnizatoria que es consecuencia de la actuación de los empleados públicos (incluyendo a los funcionarios y autoridades) contraria a la normativa presupuestaria, que es consecuencia de un acto administrativo que lo declara.

El artículo 177 LGP contiene los hechos que pueden generar responsabilidad, el artículo 178 de la citada Ley, los tipos de responsabilidad, el órgano competente y el procedimiento para la declaración de responsabilidad.

3. TIPOS DE RESPONSABILIDAD

- *Responsabilidad por daños derivado de acciones dolosas.* Artículo 178.1 de la LGP.

- Exige la declaración de infracción de la normativa presupuestaria y la declaración de que la actuación se haya realizado con dolo.

- La responsabilidad alcanza a todos los daños y perjuicios que cono- cidamente deriven de la resolución adoptada con infracción de ley.

- La responsabilidad será solidaria.

- *Responsabilidad por la existencia de culpa grave.* Artículo 178.2 de la LGP.

- Se aplica a los supuestos de culpa grave

- Solo se responde de los daños y perjuicios que sean consecuencia necesaria del acto o resolución ilegal, por lo que es preciso que se declara la ilegalidad del acto o resolución como presupuesto para fundar en la misma la responsabilidad.

- La responsabilidad será mancomunada.

- *Responsabilidad de los interventores y ordenadores de pagos.* Se contempla en el artículo 179 de la LGP.

- Es aplicable tanto a los supuestos de dolo o de culpa grave.

4. HECHOS QUE PUEDEN GENERAR RESPONSABILIDAD CONTABLE

Se contienen en el apartado 177 LGP.

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.

Las infracciones tipificadas en el número anterior darán lugar, en su caso, a la obligación de indemnizar establecida en el artículo anterior.

5. PROCEDIMIENTOS PARA LA EXIGENCIA DE RESPONSABILIDAD

- En el supuesto del párrafo a) del apartado 1 del artículo 177 de la LGP la responsabilidad será exigida por el TCu mediante el procedimiento de reintegro por alcance de conformidad con lo establecido en la legislación contable.

- En los demás supuestos que se describen en los párrafos b) a f), la responsabilidad será exigida en expediente administrativo instruido al interesado o mediante un juicio de cuentas tramitado por el propio Tribunal de Cuentas.

6. EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO PARA LA EXIGENCIA DE RESPONSABILIDAD CONTABLE. REAL DECRETO 700/1988, DE 1 DE JULIO

- La responsabilidad contable será independiente de la penal o disciplinaria que pueda corresponder por los mismos hechos y se exigirá en expediente separado.

- Facultad de avocación, en cualquier momento, por el Tribunal de Cuentas.

Infracciones constitutivas de responsabilidad contable

Las contempladas en el Título VII de la LGP y relacionadas en los apartados b) a g) del número 1 del artículo 177 de la citada Ley:

Origen

- Comunicación de los Jefes de los presuntos responsables y ordenadores de pagos al Ministro de Economía y Hacienda.



- Informes de auditoría y demás actuaciones de la Intervención General del Estado.
- Inspecciones de servicio que se realicen.
- Denuncias e investigaciones administrativas que pongan de manifiesto la existencia de dichas infracciones.

Competencia

El acuerdo de incoación, el nombramiento de Delegado Instructor y la resolución del expediente corresponderán al Consejo de Ministros cuando se trate de personas que tengan la condición de autoridad y en el resto de los casos al Ministro de Economía y Hacienda.

Si se trata de responsabilidades relativas a entidades que integran el sistema de la Seguridad Social, la competencia correspondería al Ministro de Trabajo y Asuntos Sociales (art. 180.2 de la LGP).

La legislación autonómica prevé, con carácter general, el mismo reparto de competencias, correspondiendo al Gobierno autonómico cuando el presunto responsable tenga la condición de autoridad de la respectiva Comunidad Autónoma y al titular de la Consejería competente en materia de hacienda en los demás casos.

En el ámbito local, no existe norma que atribuya expresamente la competencia para la incoación, nombramiento de instructor y resolución de este tipo de expedientes. Cabría acudir a las cláusulas generales de atribución de competencias, que en el caso de los municipios y provincias otorga la competencia a sus Presidentes, pero dicho criterio no parece ser decisivo.

La Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, competente para resolver los recursos contra las resoluciones de expedientes de responsabilidad iniciados y resueltos por el Alcalde de la Corporación ha venido sosteniendo en diversas resoluciones, por todas en la sentencia 3/2009, de 25 de febrero, que no existe obstáculo legal para reconocer al Alcalde competencia legal suficiente para decidir sobre la incoación de este tipo de expedientes, máxime cuando la resolución era conocida y respaldada por el Pleno de la Corporación.

La solución razonable en el ámbito local, conforme a la normativa reguladora, sería que cuando se trate de la exigencia de responsabilidad contable a las autoridades de la Corporación Local, incluido el Presidente, el acuerdo de iniciación, nombramiento de instructor y resolución, le corresponda al Pleno de la misma, mientras que cuando los presuntos responsables sean funcionarios y demás personal al servicio de la Corporación Local, sea su Presidente el que adopte este tipo de acuerdos.



Tramitación

El pliego de cargos debe comprender los hechos que se imputan, con indicación en su caso, de la infracción presuntamente cometida y con la exposición y cuantificación concreta de los daños y perjuicios causados a los bienes y derechos de la Hacienda Pública.

Tras las alegaciones correspondientes, el instructor formulará la propuesta de resolución, oído el interesado o transcurrido el citado plazo sin alegación alguna, el expediente completo se remitirá para informe con arreglo a derecho. Visto el dictamen emitido, la Inspección General redactará la propuesta de resolución que pone fin al expediente y la someterá al Subsecretario del Ministerio para su elevación al Ministro de Economía y Hacienda o al Consejo de Ministros. Contra la resolución de los expedientes de responsabilidad contable se podrá recurrir ante el TCu dentro del plazo de dos meses a partir de la notificación de la resolución.

Naturaleza de la indemnización

Las cantidades que la resolución del expediente determine como indemnización a la Hacienda Pública tendrán la consideración de derechos económicos de la misma, gozarán del régimen a que se refiere el artículo 32.1, de la LGP y su cobro se realizará, en su caso, por la vía de apremio. A estos efectos se dará traslado de la resolución a la Delegación de Hacienda correspondiente. La Hacienda Pública tendrá derecho al interés de demora previsto en el artículo 36 LGP sobre el importe de los daños y perjuicios declarados a sus bienes y derechos, desde el día en que se irroguen los perjuicios.

Cuando por insolvencia del deudor directo se derive la acción a los responsables subsidiarios, el interés se calculará a contar del día en que se la requiera el pago.

7. REINTEGRO DE SUBVENCIONES. CONCURRENCIA DE LA VÍA ADMINISTRATIVA Y CONTABLE

El reintegro en materia de subvenciones es el cumplimiento de una obligación que tiene el perceptor de la subvención de resarcir a la Hacienda Pública la lesión patrimonial sufrida en los caudales públicos, su finalidad es exclusivamente reparatoria.

Los hechos que pueden dar lugar al reintegro de subvenciones en vía administrativa se regulan en el artículo 36 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (LGS) y derivan tanto de la invalidez del acuerdo de concesión, como del incumplimiento del beneficiario o entidad colaboradora. El artículo 91 del Real Decreto 887/2006, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 38/2003, de 17 de



noviembre, General de Subvenciones regula el reintegro en el Título III, en los artículos 91 y siguientes y establece como causas del reintegro, las que derivan del incumplimiento de las obligaciones establecidas con motivo de la concesión de la subvención, las derivadas del incumplimiento de la obligación de justificación y finalmente las que se refieren al incumplimiento de la obligación de adoptar las medidas de difusión de la financiación pública recibida. Dichos hechos pueden ser constitutivos al propio tiempo de infracción contable.

El procedimiento de reintegro de la subvención en vía administrativa se regula en los artículos 41 a 43 de la LGS y en los artículos 96 a 101 del RD 887/2006, de 21 de julio, que regula el procedimiento de reintegro a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado.

Si el supuesto no es constitutivo de responsabilidad contable será competente para conocer del reintegro de las subvenciones, la Administración conforme a los preceptos anteriormente señalados.

Si se trata de un supuesto de responsabilidad contable, la Administración puede iniciar un procedimiento administrativo para la exigencia de la responsabilidad contable, pero el TCu puede decidir, en cualquier momento, la avocación del expediente administrativo de responsabilidad contable conforme a lo establecido en el 41.1 de la Ley Orgánica, decisión que corresponde al Pleno del Tribunal que deberá dar traslado a la Sección de Enjuiciamiento [art. 3 e) de la LFTCu].

También cabe la posibilidad de que, para el reintegro de la subvención, se tramiten dos procedimientos independientes, el administrativo y el contable. La Sala de Justicia la, en sentencias de 23 de diciembre de 2003 y 7 de abril de 2006, mantiene la compatibilidad de ambas jurisdicciones, y sostiene que la tutela judicial que se hace efectiva a través de ambos procesos no es coincidente, mientras que en el ámbito contable lo que se trata de lograr es la restitución íntegra a los fondos públicos del daño sufrido como consecuencia del incumplimiento ilegal y culpable de sus obligaciones por parte de los gestores de los fondos públicos menoscabados, lo que exige el reintegro al declarado responsable contable del importe en que se cifran los daños ocasionados más los intereses correspondientes, en el ámbito contencioso administrativo se enjuician pretensiones relativas a la conformidad a derecho de los actos de las Administraciones Públicas sujetas a Derecho Administrativo, disposiciones de rango inferior a la Ley y Decretos Legislativos cuando excedan de los límites de la delegación. Ello, sin perjuicio de que en el caso de que se la resolución de los procesos dieran lugar a pronunciamos distintos, sería necesario abordar la ejecución de forma coordinada para evitar resultados contrarios a la equidad y al Derecho.



Existen dos cuestiones diferentes en el procedimiento contable de reintegro de subvenciones y en el reintegro en vía administrativa, y son las relativas al interés exigible y a la prescripción.

La primera de las cuestiones es la que se refiere al interés exigible, resultando los intereses reclamados en vía administrativa mayores a los reclamados a través de la jurisdicción contable, siendo la prescripción en vía administrativa más favorable que la de la jurisdicción contable.

La condena a la responsabilidad contable comprende no solo la suma en que se cifra la misma, sino la condena al pago de los intereses, calculados conforme a los tipos legalmente establecidos y vigentes el día en que se consideren producidos los daños y perjuicios [art. 71.4 e) LFTCu]. En el procedimiento de reintegro de subvenciones en vía administrativa, el beneficiario está obligado a reintegrar el principal y el interés de demora aplicable, que es el interés legal del dinero incrementado en un 25%, salvo que la Ley de Presupuestos del estado establezca otro diferente (art. 37 LGS).

En relación con la prescripción, el derecho de la Administración a reconocer o liquidar el reintegro prescribe a los cuatro años (art. 39.1 LGS), mientras que las responsabilidades contables prescriben a los cinco años desde que se produjeron los hechos (D. Adicional Tercera de la LFTCu).

8. LA RESPONSABILIDAD EN EL ÁMBITO DEL BUEN GOBIERNO ECONÓMICO. CONCURRENCIA DE LA VÍA ADMINISTRATIVA Y CONTABLE

La Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, busca que los ciudadanos cuenten con servidores públicos que ajusten sus actuaciones a los principios de eficacia, austeridad, imparcialidad y, sobre todo, de responsabilidad, y para cumplir este objetivo, la Ley, en los artículos 27 a 29, consagra un régimen sancionador estructurado en tres ámbitos: infracciones en materia de conflicto de intereses, en materia de gestión económico-presupuestaria y en el ámbito disciplinario. Además, incorpora infracciones derivadas del incumplimiento de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

En el ámbito económico-presupuestario resulta destacable que se impondrán sanciones a quienes comprometan gastos, liquiden obligaciones y ordenen pagos sin crédito suficiente para realizarlos o con infracción de lo dispuesto en la normativa presupuestaria, o no justifiquen la inversión de los fondos a los que se refieren la normativa presupuestaria equivalente.

La comisión de las infracciones previstas dará lugar a la imposición de sanciones, que se regulan en el artículo 30 de la citada Ley, como la desti-



tución en los cargos públicos que ocupe el infractor, la no percepción de pensiones indemnizatorias, así como la obligación de restituir las cantidades indebidamente percibidas y la obligación de indemnizar a la Hacienda Pública los perjuicios causados.

El órgano competente y el procedimiento se determina en el artículo 31 de la citada Ley, cuyo apartado 1, in fine establece que la responsabilidad será exigida en procedimiento administrativo instruido al efecto, sin perjuicio de dar conocimiento de los hechos al TCu por si procediese, en su caso, la incoación del oportuno procedimiento de responsabilidad contable.

Las resoluciones que se dicten en aplicación del procedimiento sancionador serán recurribles ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

RESPONSABILIDAD CONTABLE

1. CONCEPTO

El Tribunal de Cuentas, previsto en el artículo 136 de la Constitución, además de la función fiscalizadora, asume la función jurisdiccional de enjuiciamiento de la responsabilidad contable, desarrollada normativamente en la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo y por la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

La Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, fue la primera norma que individualizó el término responsabilidad contable y que abordó su regulación en nuestro ordenamiento jurídico, en concreto en su artículo 38, apartado 1 cuando determina, *«El que por acción u omisión contraria a la ley originase el menoscabo de los caudales o efectos públicos quedará obligado a la indemnización de los daños y perjuicios causados»*.

Dicho concepto es excesivamente amplio, una interpretación literal del mismo, llevaría a afirmar que más que regularse las responsabilidades de los gestores de fondos públicos por el manejo de los mismos, se estaba determinando la responsabilidad civil frente a la Administración Pública, o, se estaba identificando la responsabilidad contable con la responsabilidad en que podrían incurrir los funcionarios o autoridades frente a las Administraciones receptoras de sus servicios, casos en los que no se estaría en supuestos de responsabilidad contable, y en los que se debería acudir para su determinación a la Jurisdicción civil o contencioso-administrativa.

No bastaba, por tanto, con el citado precepto legal para delimitar el concepto de responsabilidad contable, lo que propició que la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, a partir de 1986 y en constantes y uniformes resoluciones fuera sentando una doctrina de interpretación del citado artículo 38. 1, acotando el concepto de responsabilidad contable, a la luz



de los restantes preceptos legales, y en especial de los artículos 2 b) y 15 de la citada Ley Orgánica.

De esta interpretación surgieron una serie de elementos calificadores que contribuyeron a ir perfilando los contornos de la responsabilidad contable como objeto del enjuiciamiento contable, y a fijar las pretensiones de responsabilidad deducibles ante la jurisdicción de este Tribunal.

De este modo, el artículo 49.1 de la Ley de 7/88 de 5 de abril de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, determinó un concepto de responsabilidad contable más preciso y delimitó el ámbito de la jurisdicción contable al determinar: *«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. Sólo conocerá de las responsabilidades subsidiarias, cuando la responsabilidad directa, previamente declarada y no hecha efectiva, sea contable».*

2. NATURALEZA Y NOTAS QUE LA DEFINEN

Sobre la naturaleza jurídica de la responsabilidad contable se han planteado diversas posiciones doctrinales, algunas de ellas con reflejo jurisprudencial, y al margen de que se califique como una subespecie de la responsabilidad civil extracontractual derivada del principio general de la obligación de indemnizar los daños previstos en el artículo 1902 del Código Civil, como una forma de responsabilidad civil contractual derivada del vínculo jurídico de la rendición de cuentas, o, como una variedad específica de la responsabilidad patrimonial que las Administraciones públicas pueden exigir de sus autoridades y personal, lo que resulta evidente de la lectura de los preceptos legales anteriormente referenciados es que este modelo de responsabilidad viene marcado por dos notas:

- Nace de una gestión ilegal y culpable de los fondos públicos.
- Genera una obligación de indemnizar los daños causados.

3. ELEMENTOS CALIFICADORES DE LA RESPONSABILIDAD CONTABLE

Para que pueda exigirse responsabilidad contable, se deben reunir en la conducta desarrollada una serie de requisitos, que se contemplan en el



artículo 49.1 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, en relación con el artículo 38.1 de la Ley Orgánica y que han sido sistematizados por la Sala de Justicia en reiterada doctrina, desde la Sentencia de 30 de junio de 1992. Dichos requisitos o elementos calificadores son los siguientes:

- Que la conducta enjuiciada implique la gestión de caudales o efectos públicos.

La responsabilidad subjetiva exigible por el Tribunal de Cuentas es más amplia que el sector público estatal al que se extienden las prescripciones de la Ley General presupuestaria, y se proyecta, de acuerdo, con una interpretación sistemática de los artículos 38.1, 15.1 y 2 b) de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, no a cualquier persona, sino solamente a quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos.

- Que se haya producido una vulneración de la normativa contable o presupuestaria.

La conducta constitutiva de responsabilidad contable debe haber producido una infracción del ordenamiento jurídico, la normativa infringida debe ser de naturaleza contable o presupuestaria, como se determina en los ya citados artículos 38.1 Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y 49.1 de la Ley de Funcionamiento.

La Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas ha admitido una interpretación amplia del concepto de «régimen contable o presupuestario» al considerar que podrá ser exigida la responsabilidad contable si se vulnera alguna norma reguladora de la actividad económico-financiera del sector público (Sentencia 14/03, de 14 de noviembre), o si se incumplen normas sobre publicidad y concurrencia en la contratación del sector público, en cuyo caso para la exigencia de la responsabilidad contables es preciso que concurra daño real y efectivo en los fondos públicos. (Sentencias de 14 de julio de 2005 y 25 de abril de 2008).

- Que la conducta enjuiciada haya provocado un menoscabo en el patrimonio público.

El menoscabo se define como el daño real y efectivo, económicamente evaluable e identificable respecto a concretos bienes y derechos de titularidad pública.

La Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, en su uniforme doctrina, por todas, Sentencia 15/2016 de 17 de octubre, determina que para que pueda declararse responsabilidad contable, es necesario que se haya producido un daño efectivo, evaluable económicamente e individualizado en relación a bienes o derechos determinados y de titularidad pública al amparo del artículo 59.1 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.



La responsabilidad contable es una responsabilidad resarcitoria y no sancionatoria, por eso es compatible con la responsabilidad penal o disciplinaria que pueda derivarse de los mismos hechos.

La tutela judicial que se pretende, como consecuencia del incumplimiento ilegal y culpable de sus obligaciones por parte del gestor de los fondos públicos menoscabados, es la reparación del daño causado, exigiéndose al declarado responsable contable el reintegro del importe en que se cifran los daños ocasionados, más los intereses correspondientes, artículos 59 y 71 de La Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

- Que la conducta sea dolosa o gravemente negligente.

La responsabilidad contable solo surge y es exigible cuando en la conducta enjuiciada se aprecia dolo o negligencia grave.

Para la valoración de la gravedad de la negligencia en cada caso concreto resulta imprescindible acudir a los criterios jurisprudenciales elaborados por la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas.

- Que entre la conducta enjuiciada y el daño producido exista un nexo causal.

En algunas ocasiones, la valoración de la existencia del nexo causal entre la conducta enjuiciada y el daño producido, presenta algunas dificultades.

El Tribunal Supremo, ha venido reconociendo en diversos pronunciamientos judiciales la dificultad de definir apriorísticamente con carácter general la concurrencia de una relación causal, y ha entendido que es causa eficiente para producir el resultado aquello que, aun concurriendo con otras, prepare, condicione o complete la acción de la causa última. (Sentencia de 19 de febrero de 1985).

La delimitación de la responsabilidad en atención al nexo causal puede complicarse cuando varias conductas aparecen como determinantes del daño, con distinta intensidad. En estos casos la jurisprudencia, tanto del Tribunal Supremo (Sentencia de 26 de marzo de 1990); como la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas (Sentencia 16/99, de 30 de septiembre), lo ha resuelto valorando la participación de cada parte en la producción del resultado final y en las posibilidades de haberlo evitado.

En el ámbito de la responsabilidad contable, la relación de causalidad se debe entender interrumpida si concurre fuerza mayor o caso fortuito debidamente acreditado.

- Que los daños y perjuicios se deduzcan de las cuentas que deben rendir los que tienen a su cargo caudales o efectos públicos.

Resulta básico y esencial que las personas de las que se pretende responsabilidad contable se encuentren a cargo de los fondos públicos menoscabados, lo que supone que haya quedado probado que dichos fondos les fueron entregados para su gestión y custodia, siendo indiferente para



la exigencia de responsabilidades contables que el gestor cuente con un nombramiento formal que le habilite para el desarrollo de su función sobre los caudales o efectos públicos a su cargo, o que ejerza dicha función por delegación, de hecho o de derecho, o mediante una simple adjudicación de facto. (Sentencias de la Sala de Justicia 1/05, de 3 de febrero, 19/05, de 27 de octubre, 8/07, de 6 de junio 8/14, de 29 de abril).

El requisito de «tener a su cargo» por razón de sus funciones los caudales o efectos públicos, ha sido interpretado de modo flexible por la Jurisprudencia.

El Tribunal Supremo, en Sentencia de 19 de septiembre de 2001, ha considerado que abarca tanto los supuestos en los que el funcionario tiene atribuida la tenencia material y directa de los caudales públicos, como aquellos otros, en los que tiene competencia para adoptar decisiones que se traduzcan en disposición sobre los mismos, de tal manera que los caudales no puedan salir del organismo oficial sin la decisión del funcionario.

Por eso, la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas ha venido perfilando un concepto amplio de cuentadante para la exigencia de responsabilidades contables. En Sentencias, 12/1996, de 20 de noviembre, y 8/2007, de 6 de junio, argumenta que el concepto de cuentadante es un concepto jurídico determinado que corresponde no solo a los funcionarios encargados de la gestión de ingresos y gastos públicos, sino también a quienes, de una u otra forma, manejen bienes, caudales o efectos de naturaleza jurídica reconocido la sentencia de 11/2016 de 29 de junio de la misma Sala de Justicia, que comprende a los Presidentes o Directores de los Organismos Autónomos o Sociedades del Estado, a los particulares que, excepcionalmente administren, recauden o custodien fondos o valores del Estado y a los perceptores de subvenciones concedidas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, sean personas o entidades públicas o privadas.

La Sala de Justicia también ha aceptado un concepto amplio de cuenta, basta señalar la sentencia 8/01, de 15 de marzo, cuando determina *«se entiende por cuenta en un sentido amplio todo documento de índole contable en el que constan, se registran o figuran operaciones relacionadas directa o indirectamente con la actividad económico-financiera del sector público»*.

4. EXENCIONES DE LA RESPONSABILIDAD CONTABLE

La Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas establece en su artículo 39 dos exacciones de responsabilidad:

1. A quienes hayan actuado en virtud de obediencia debida, siempre que hubieran advertido por escrito la imprudencia o ilegalidad de la correspondiente orden, con las razones en que se funden.



2. 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.

5. CAUCES FORMALES PARA LA EXIGENCIA DE RESPONSABILIDAD CONTABLE

Las pretensiones de responsabilidad contable pueden encauzarse a través de diversas vías procesales.

Si los hechos enjuiciados resultan presuntamente constitutivos de alcance o malversación contable, en los términos del artículo 72 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, la exigencia de responsabilidad contable se articulará a través del procedimiento de reintegro por alcance, cuya tramitación es competencia exclusiva de los órganos de la jurisdicción contable.

Si los hechos enjuiciados no resultan presuntamente encuadrables en el concepto jurídico de alcance o malversación contable, la posible responsabilidad contable derivada de los mismos puede exigirse a través de dos cauces formales.

a) Un juicio de cuentas cuya tramitación es competencia exclusiva de los órganos de la jurisdicción contable.

b) Un procedimiento administrativo de responsabilidad contable cuya tramitación y decisión compete a la Administración Pública competente en cada caso. Estos expedientes, conforme a lo establecido en el artículo 41 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, pueden ser avocados por el citado Tribunal, y las resoluciones que los deciden son susceptible de recurso ante la Sala de Justicia del mismo.

6. CLASES DE RESPONSABILIDAD CONTABLE

La responsabilidad contable puede ser directa o subsidiaria.

La responsabilidad contable directa se regula en el artículo 42 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, según el cual son 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.

La responsabilidad directa es siempre solidaria, en atención al interés general derivado del carácter público de los fondos perjudicados, lo que permite a la parte actora titular de los mismos dirigirse indistintamente contra cualquiera de los responsables contables, dado que cada uno de ellos es deudor de la obligación de reparar la totalidad del daño causado.

El deudor responde de todos los daños y perjuicios causados.



La responsabilidad subsidiaria se regula en el artículo 43 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, según el cual 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 que no pueda conseguirse el resarcimiento total o parcial del importe de las responsabilidades directas.

La responsabilidad subsidiaria sólo podrá exigirse cuando no haya podido hacerse efectiva la responsabilidad directa. El propio artículo 49 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas determina que la jurisdicción contable solo conocerá de las responsabilidades subsidiarias, cuando la responsabilidad directa, previamente declarada y no hecha efectiva, sea contable.

La cuantía de la responsabilidad subsidiaria se limita a los perjuicios que sean consecuencia de actos cometidos por los responsables contables subsidiarios, y puede moderarse de forma prudente y equitativa.

El artículo 40 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas determina en su apartado 1 y 2 las causas de exención de la responsabilidad contable subsidiaria, así como de atenuación de la misma, al establecer, que no habrá lugar a la exigencia de responsabilidad subsidiaria cuando se pruebe que el presunto responsable no pudo cumplir las obligaciones, cuya omisión es causa de aquella, con los medios personales y materiales que tuviera a su disposición en el momento de producirse los hechos.

Respecto a la atenuación de la responsabilidad subsidiaria, cuando no existiere imposibilidad material para el cumplimiento de las obligaciones, cuya inobservancia puede dar lugar a la exigencia de responsabilidad, pero el esfuerzo que hubiere de exigirse al funcionario para ello resultare desproporcionado para el correspondiente a la naturaleza de su cargo, podrá atenuarse la responsabilidad conforme a lo dispuesto en el artículo 38 de la Ley.

La Sala de Justicia de este Tribunal ha venido sosteniendo, en relación a los criterios a tener en cuenta para moderar la responsabilidad subsidiaria, por todas en la Sentencia 7/2009, que son los señalados en los artículos 39 y 40 de la Ley Orgánica 2/1982, y que además del esfuerzo desproporcionado, que está previsto específicamente en la Ley como atenuante de la responsabilidad, están, la obediencia debida, la concurrencia en el incumplimiento con otros gestores y la imposibilidad material de cumplir con las obligaciones.

Mantiene asimismo, la Sala de Justicia en sus pronunciamientos judiciales, que la moderación de la responsabilidad subsidiaria es una facultad discrecional del Consejero o Consejera de Instancia, cuando estime que los perjuicios ocasionados superan ostensiblemente lo que sería previsible

para el grado de negligencia observado, y debe ser valorado acorde con la prudencia y la equidad de las circunstancias que matizan y configuran el caso concreto. (Sentencia 6/12 de 27 de marzo).

7. TRANSMISIÓN DE LA RESPONSABILIDAD CONTABLE

La responsabilidad contable puede ser transmitida.

La transmisión de la responsabilidad se regula en el artículo 38, apartado 5 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, que determina; *«la responsabilidad contable, tanto directa como subsidiaria, se transmiten a los causahabientes de los responsables por la aceptación expresa o tácita de la herencia, pero sólo en la cuantía a que ascienda el importe líquido de la misma»*.

Dicho precepto legal debe ser interpretado junto con el artículo 55.2 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas que considera legitimados pasivos ante la Jurisdicción Contable a los presuntos responsables, sus causahabientes y a cuantos se consideren perjudicados por el proceso.

La principal dificultad que ha presentado la interpretación del citado precepto ha venido constituida por la determinación de si cabe la transmisión de la responsabilidad contable antes de que la misma haya sido declarada en sentencia firme.

En relación con esta cuestión, ha habido diferentes posturas doctrinales que han dado lugar a diferentes pronunciamientos judiciales, pero la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas en doctrina consolidada, por todas, Sentencias 15/07, de 24 de julio, 18/12, de 8 de noviembre y 11/2013, de 7 de marzo, mantiene que cabe la transmisión de la responsabilidad contable, aunque el fallecimiento se hubiera producido con anterioridad a la iniciación de cualquier procedimiento, pues aquella existe desde que se entienden producidos los elementos que la configuran, con independencia de que se inicie y culmine un procedimiento que la declare, por lo que al fallecer el presunto responsable o el declarado responsable contable y al haber aceptado la herencia sus causahabientes, dicha aceptación los posiciona como legitimados pasivos en el correspondiente proceso contable.

8. PRESCRIPCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD CONTABLE

La prescripción de la responsabilidad contable viene regulada en la Disposición Adicional Tercera de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

Dicho precepto determina un plazo general de prescripción de las responsabilidades contables de cinco años contados desde la fecha en que se



hubieran cometido los hechos que la originen. Y, dos casos especiales de prescripción, de tres años, cuando la responsabilidad contable se detecte en el examen y comprobación de cuentas o en cualquier procedimiento fiscalizador y cuando sea declarada por sentencia firme, contando dicho plazo desde la fecha de terminación del examen o procedimiento correspondiente o desde que la sentencia quedó firme.

Finalmente determina que si los hechos fueren constitutivos de delito, la responsabilidad contable prescribirá de la misma forma y en los mismos plazos que las civiles derivadas del delito. El plazo para la prescripción de dichas acciones se ha reducido de quince años a cinco con la modificación del artículo 1964 del Código Civil operada por la disposición final primera de la Ley 42/2015 de 5 de octubre, de reforma de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

En relación con la interrupción del plazo de prescripción, la Disposición Adicional citada, determina que se producirá desde que se hubiere iniciado cualquier actuación fiscalizadora, procedimiento fiscalizador, disciplinario o jurisdiccional o de otra naturaleza que tuviera por finalidad el examen de los hechos determinantes de la responsabilidad contable, y que dicho plazo volverá a correr de nuevo desde que dichas actuaciones o procedimientos se paralicen o terminen sin declaración de responsabilidad.

Sobre el carácter receptivo del acto interruptivo de la prescripción, y la necesidad o no del conocimiento formal por el interesado de un determinado procedimiento para que la prescripción quede interrumpida, se han planteado diversas posiciones doctrinales, así como diversos criterios jurisprudenciales.

La Sentencia n.º 437/16, de 25 de febrero, dictada por el Tribunal Supremo, de la que se ha hecho eco la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas en sus pronunciamientos judiciales, ha venido a dar solución a la controversia suscitada, al exigir que la iniciación de los procedimientos de fiscalización del TCu, que puedan derivar en posibles procedimientos ulteriores correspondientes a su función de enjuiciamiento contable, se comuniquen personalmente a todos los miembros y componentes de las entidades, corporaciones, organismos y sociedades del sector público que sean sometidas a fiscalización y puedan ser declarados incurso en responsabilidad contable como consecuencia del resultado de esa fiscalización. Dicho conocimiento puede tener lugar a través de la notificación formal y personal de la actuación interruptora a todos esos miembros (que será el instrumento más idóneo y seguro), o a través de cualquier otro hecho o circunstancia que permita formar la razonable convicción de que ese conocimiento efectivamente tuvo lugar.



Respecto a los Ayuntamientos, sostiene que la comunicación del inicio de la fiscalización interruptora, se ha de apreciar en los miembros del Consistorio (Alcalde y Concejales) cuando la comunicación de ese inicio haya sido recibida por el Ayuntamiento, pues la dirigida genéricamente a este ente local está referida a la totalidad de los miembros del Pleno a quienes corresponde su superior gobierno, y es un problema del funcionamiento interno de la Corporación hacer llegar a cada uno de sus miembros la comunicación global que a todos incumbe. Considera asimismo, que, en actuaciones que tan visible y trascendentemente afectan al municipio, como es esa fiscalización, no es racional asumir que, durante su práctica realización, los miembros del Consistorio han sido ignorantes de que se estaba llevando a cabo, pues el ejercicio de las responsabilidades inherentes a su cargo conlleva la necesidad de asistir y estar presente en el Ayuntamiento, si no diariamente, sí de manera muy frecuente. Por lo que realizada esa fiscalización en el Ayuntamiento, ha de asumirse, como la más razonable convicción, que fue conocida por todos los miembros de su Pleno; y esta convicción solo podrá ser desvirtuada por cualquiera de ellos cuando demuestren circunstancias o hechos que exterioricen que durante el tiempo de la fiscalización no participaron en la vida municipal (ejemplo, una larga enfermedad, la renuncia anterior al acta de Concejal, etc.).

TRIBUNAL DE CUENTAS (ENJUICIAMIENTO)

1. INTRODUCCIÓN

El diccionario de la lengua española de la Real Academia recoge como primera acepción del término «enjuiciamiento» el de «acción y efecto de enjuiciar».

El TCu tiene atribuida la función de enjuiciamiento en el artículo 136.2 de la Constitución Española, al referirse este precepto a «su propia jurisdicción», si bien la concisa referencia constitucional a esta función puede dar lugar a considerarla como una función de menor relevancia que la fiscalizadora, teniendo en cuenta que el propio artículo 136.1 define al TCu como «el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público».

A pesar de ello, la función de enjuiciamiento del TCu, concebida como capacidad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado ha sido plenamente reconocida por la legislación y la jurisprudencia, de modo que el Tribunal español se incluye así entre los órganos de control externo que, en el derecho comparado, siguen el modelo latino, caracterizado, en cuanto al alcance de sus competencias, por ejercer no solo funciones fiscalizadoras sino también de enjuiciamiento de las presuntas irregularidades detectadas en la gestión de los fondos públicos. Los ejemplos más significativos de este modelo son los de varios países europeos como Francia, Italia, Bélgica, Grecia y Portugal, además de España.

Cabe destacar que, a pesar de las especiales características de esta función de enjuiciamiento y a su a veces difícil encaje con la jurisdicción ordinaria, existe un creciente interés por el modelo latino manifestado en diversos foros internacionales por los representantes de los países del Este de Europa, como señala Carlos Cubillo (107). En este sentido, en el

(107) *La jurisdicción del Tribunal de Cuentas*. Editorial Comares.



marco del grupo de trabajo «Valores y ventajas de las entidades fiscalizadoras superiores» de la INTOSAI, las EFS con funciones jurisdiccionales (entre ellas, el TCu) se reunieron en París el 13 de noviembre de 2015 y aprobaron una declaración en la que subrayaron los valores y las características de la EFS con funciones jurisdiccionales y acordaron el futuro del foro. En particular, la denominada «Declaración de París» reconoció como valores comunes de estas EFS, la independencia, la legalidad y la objetividad, el respeto a los derechos de las personas, la imparcialidad y la transparencia y la rendición de cuentas.

2. EVOLUCIÓN HISTÓRICA

La actual función de enjuiciamiento contable del TCu tiene numerosos antecedentes históricos que arrancan en la Contaduría Mayor de Cuentas, regulada por las Ordenanzas de Valladolid de 1437, de Juan II de Castilla, que atribuían a los Contadores Mayores de Cuentas la función de entender y decidir, como jueces, en cuantos asuntos, litigios y débitos conciernan a las cuentas de la Hacienda Regia. Hubo que esperar sin embargo a la Real Cédula de 10 de noviembre de 1828, durante el reinado de Fernando VII, para encontrar una norma reguladora que diferenciase las competencias administrativas y las jurisdiccionales.

Posteriormente, la Ley de 25 de agosto de 1851 estableció por primera vez un sistema procesal para la jurisdicción del TCu, constituyendo un modelo de jurisdicción delegada importado de Francia y la Ley de 25 de junio de 1870 reconoció al TCu una jurisdicción especial y privativa, caracteres que se mantuvieron reconocidos en la Ley Orgánica de 29 de junio de 1934. Finalmente, la Ley Orgánica de 3 de diciembre de 1953, modificada parcialmente por la de 23 de diciembre de 1961 supuso el antecedente más directo de la actual regulación, y en ella se reconoció de nuevo la función jurisdiccional ejercida por el TCu de modo supremo.

En la actualidad, el artículo 2.b) de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas enumera como funciones propias de este órgano, la fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del sector público, y el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.

3. CARACTERÍSTICAS DE LA JURISDICCIÓN CONTABLE

La Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas determina de modo esencial el alcance y los caracteres de la jurisdicción contable, estableciendo 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 se extiende a los alcances de caudales o efectos públicos, así como a las obligaciones accesorias constituidas en garantía de su gestión. Asimismo, la citada Ley Orgánica afirma que la jurisdicción contable es necesaria e improrrogable, exclusiva y plena y es compatible respecto de unos mismos hechos con el ejercicio de la potestad disciplinaria y con la actuación de la jurisdicción penal.

El alcance de la competencia de la jurisdicción contable se delimita así de modo positivo y también de forma negativa al preverse expresamente que no corresponderá a la jurisdicción contable el enjuiciamiento de los asuntos o cuestiones atribuidos a la competencia del Tribunal Constitucional o de los distintos órdenes de la jurisdicción ordinaria, sin perjuicio de la competencia por razón de prejudicialidad.

4. EL FUNCIONAMIENTO DE LA JURISDICCIÓN CONTABLE

La función de enjuiciamiento contable atribuida al TCU se ejerce por la Sección de Enjuiciamiento, integrada por su Presidente y los Consejeros de Cuentas a quienes, como órganos de primera instancia o adscritos a la Sala o Salas del Tribunal, corresponde conocer de los procedimientos jurisdiccionales, que son fundamentalmente el procedimiento de reintegro por alcance, el juicio de cuentas y el expediente de cancelación de fianzas. La función jurisdiccional presenta la particularidad, frente a la fiscalizadora, de que se ejerce en exclusiva por los órganos integrados en la Sección de Enjuiciamiento pues los Consejeros de Fiscalización no ejercen tareas enjuiciadoras, excepto en los casos en que sea preciso sustituir a alguno de los Consejeros de Enjuiciamiento y con la salvedad de su función de tramitación de la pieza separada previa al juicio de cuentas, cuya naturaleza jurisdiccional es discutida, mientras que los Consejeros de Enjuiciamiento sí ejercen tareas fiscalizadoras como miembros del Pleno, a quien le corresponde ejercer la función fiscalizadora, de acuerdo con el artículo 21.3 de la Ley Orgánica 2/1982.

Esta circunstancia ha avivado un debate doctrinal sobre la posible «contaminación» de los Consejeros de Cuentas que, habiendo votado un informe de fiscalización como miembros del Pleno, conozcan posteriormente de un procedimiento jurisdiccional que traiga causa de dicho informe, existiendo autores que propugnan una separación más nítida entre las dos funciones del TCU. El informe de la revisión entre pares del TCU presentado en junio de 2015 y elaborado por un equipo revisor formado por miembros del Tribunal de Contas de Portugal y del Tribunal de Cuentas Europeo se pronunció al respecto e incluyó entre los aspectos a mejorar que *«La participación de los Consejeros de la Sección de Enjuiciamiento en el debate y la votación de los informes de fiscalización*



no es apropiada para garantizar la imparcialidad de sus decisiones jurisdiccionales». Por este motivo, el informe recogió en sus recomendaciones sobre la función de enjuiciamiento que «Los Consejeros de la Sección de Enjuiciamiento no deberían debatir y votar los informes de fiscalización».

No obstante, el citado informe realizó una valoración general positiva del ejercicio de la función jurisdiccional por parte del TCu, destacando, por ejemplo, que los procesos jurisdiccionales están bien organizados y documentados, que respetan las garantías procesales y el derecho de defensa y las garantías de las partes, así como que la organización de la Sección de Enjuiciamiento resulta en general idónea para el ejercicio de sus funciones.

JURISPRUDENCIA CONSULTADA

1. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

a) **Sentencias:**

- Sentencia del Tribunal Constitucional de 31 de enero de 1991 (Actuaciones Previas).
- Sentencia del Tribunal Constitucional de 15 de octubre de 1988 (Control Externo).
- Sentencia del Tribunal Constitucional de 28 de junio de 2010 (Control Externo).
- Sentencia del Tribunal Constitucional de 21 de diciembre de 1989 (Control Externo).
- Sentencia del Tribunal Constitucional de 10 de noviembre de 2004 (Control Externo).
- Sentencia del Tribunal Constitucional de 28 de enero de 2010 (Control Externo).
- Sentencia del Tribunal Constitucional de 22 de junio de 1993 (el daño como requisito de la responsabilidad contable).
- Sentencia del Tribunal Constitucional 27/81 (ciclo presupuestario).
- Sentencia del Tribunal Constitucional de 13 de julio de 2000 (Tribunal de Cuentas –fiscalización–).
- Sentencia del Tribunal Constitucional de 5 de abril de 2001 (Tribunal de Cuentas –fiscalización–).
- Sentencia del Tribunal Constitucional de 17 de octubre de 1988 (Tribunal de Cuentas –fiscalización–).
- Sentencia del Tribunal Constitucional de 28 de junio de 2010 (Tribunal de Cuentas –fiscalización–).
- Sentencia del Tribunal Constitucional de 5 de diciembre de 2013 (presupuesto).



b) **Autos:**

- Auto del Tribunal Constitucional de 27 de abril de 1983 (presunción de inocencia).

2. TRIBUNAL SUPREMO

a) **Sentencias:**

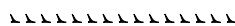
- Sentencia Sala Tercera del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 1985 (responsabilidad contable – requisitos).
- Sentencia Sala Tercera del Tribunal Supremo de 26 de marzo de 1990 (responsabilidad contable – requisitos).
- Sentencia Sala Tercera del Tribunal Supremo de 19 de septiembre de 2001 (responsabilidad contable – requisitos).
- Sentencia Sala Tercera del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2016 (prescripción de la responsabilidad contable).
- Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2009 (gestión de fondos públicos).
- Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 19 de septiembre de 2001 (gestión de fondos públicos).
- Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 1 de diciembre de 2000 (gestión de fondos públicos).
- Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 25 de enero de 1994 (gestión de fondos públicos).
- Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 8 de noviembre de 1996 (gestión de fondos públicos).
- Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 1994 (gestión de fondos públicos).
- Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 17 de enero de 1966 (gestión de fondos públicos).
- Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 1967 (Gestión de fondos públicos).
- Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 20 de octubre de 1970 (gestión de fondos públicos).
- Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 29 de febrero de 1988 (gestión de fondos públicos).
- Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 22 de mayo de 1990 (gestión de fondos públicos).
- Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 1992 (gestión de fondos públicos).
- Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 1993 (gestión de fondos públicos).



- Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 1995 (gestión de fondos públicos).
- Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 1979 (gestión de fondos públicos).
- Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1999 (extraneus).
- Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 28 de marzo de 2001 (extraneus).
- Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 25 de julio de 2002 (extraneus).
- Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2012. (extraneus).
- Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2013 (extraneus).
- Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 5 de julio de 2004 (extraneus).
- Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 8 de noviembre de 2006 (extraneus).
- Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 17 de abril de 2008 (extraneus).
- Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2009. Voto particular del magistrado Excmo. Sr. D. Emilio Frías Ponce.
- Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 2010 (extraneus).
- Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 21 de julio de 2011 (extraneus).
- Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 18 de octubre de 1986 (naturaleza jurídica de la fiscalización).
- Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 13 de abril de 1998 (diligencia exigible).
- Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2016 (diligencia exigible).
- Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 27 de noviembre de 1999 (malversación contable).
- Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 25 de octubre de 2002 (malversación contable).
- Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 2 de julio de 2004 (malversación contable).
- Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 21 de julio de 2011 (malversación contable).
- Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2012 (malversación contable).



- Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 2013 (malversación contable).
- Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 30 de julio de 2010 (pagos indebidos).
- Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2012 (pagos indebidos).
- Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2015 (pagos indebidos).
- Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 20 de febrero de 2015 (pagos indebidos).
- Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2012 (concepto de alcance).
- Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2015 (compatibilidad de la Jurisdicción Contable con otras Jurisdicciones).
- Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2015 (compatibilidad de la Jurisdicción Contable con otras Jurisdicciones).
- Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 3 de junio de 2015 (compatibilidad de la Jurisdicción Contable con otras Jurisdicciones).
- Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2016 (compatibilidad de la Jurisdicción contable con otras Jurisdicciones).
- Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2012 (compatibilidad de la Jurisdicción Contable con otras Jurisdicciones).
- Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2012 (Juicio de Cuentas).
- Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 18 de octubre de 1986 (procedimiento fiscalizador).
- Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 25 de abril de 2007 (procedimiento fiscalizador).
- Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 11 de julio de 2007 (procedimiento fiscalizador).
- Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 25 de mayo de 1995.
- Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 1998 (el daño como requisito de la responsabilidad contable).
- Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 18 de octubre de 1986 (ciclo presupuestario).



- Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2012 (Informe de fiscalización).

b) **Autos:**

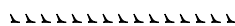
- Auto de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2000 (procedimiento fiscalizador).
- Auto de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2000 (Informe de Fiscalización).

3. SALA DE JUSTICIA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

a) **Sentencias:**

- Sentencia Sala de Justicia de 30 de junio de 1992 (responsabilidad contable – requisitos).
- Sentencia Sala de Justicia de 14 de noviembre de 2003 (responsabilidad contable – requisitos).
- Sentencia Sala de Justicia de 14 de julio de 2005 (responsabilidad contable – requisitos).
- Sentencia Sala de Justicia de 25 de abril de 2008 (responsabilidad contable – requisitos).
- Sentencia Sala de Justicia de 17 de octubre de 2016 (responsabilidad contable – requisitos).
- Sentencia Sala de Justicia de 30 de septiembre de 1999 (responsabilidad contable – requisitos).
- Sentencia Sala de Justicia de 3 de febrero de 2005 (responsabilidad contable – requisitos).
- Sentencia Sala de Justicia de 27 de octubre de 2007 (responsabilidad contable – requisitos).
- Sentencia Sala de Justicia de 29 de abril de 2014 (responsabilidad contable – requisitos).
- Sentencia Sala de Justicia de 20 de noviembre de 1996 (responsabilidad contable – requisitos).
- Sentencia Sala de Justicia de 6 de junio de 2007 (responsabilidad contable – requisitos).
- Sentencia Sala de Justicia de 29 de junio de 2016 (Responsabilidad contable – requisitos).
- Sentencia Sala de Justicia de 15 de marzo de 2001 (responsabilidad contable – requisitos).
- Sentencia Sala de Justicia de 27 de marzo de 2012 (responsabilidad contable subsidiaria).
- Sentencia Sala de Justicia de 24 de julio de 2007 (transmisión de la responsabilidad contable).

- Sentencia Sala de Justicia de 8 de noviembre de 2012 (transmisión de la responsabilidad contable).
- Sentencia Sala de Justicia de 7 de marzo de 2013 (transmisión de la responsabilidad contable).
- Sentencia Sala de Justicia de 25 de febrero de 2009 (expedientes administrativos de responsabilidad contable).
- Sentencia Sala de Justicia de 23 de diciembre de 2003 (compatibilidad Jurisdicción Contable-Jurisdicción Contencioso-Administrativa).
- Sentencia Sala de Justicia de 7 de abril de 2006 (compatibilidad Jurisdicción Contable-Jurisdicción Contencioso-Administrativa).
- Sentencia Sala de Justicia de 14 de julio de 2004 (Actuaciones Previas).
- Sentencia de la Sala de Justicia de 26 de marzo de 1993 (gestión de fondos públicos).
- Sentencia de la Sala de Justicia de 6 de junio de 2007 (gestión de fondos públicos).
- Sentencia de la Sala de Justicia de 13 de septiembre de 2004 (gestión de fondos públicos).
- Sentencia de la Sala de Justicia de 28 de febrero de 2001 (gestión de fondos públicos).
- Sentencia de la Sala de Justicia de 29 de julio de 1992 (gestión de fondos públicos).
- Sentencia de la Sala de Justicia de 13 de diciembre de 2004 (gestión de fondos públicos).
- Sentencia de la Sala de Justicia de 25 de marzo de 2011 (gestión de fondos públicos).
- Sentencia de la Sala de Justicia de 25 de septiembre de 1998 (gestión de fondos públicos).
- Sentencia de la Sala de Justicia de 29 de septiembre de 2009 (gestión de fondos públicos).
- Sentencia de la Sala de Justicia de 21 de noviembre de 1996 (gestión de fondos públicos).
- Sentencia de la Sala de Justicia de 8 de julio de 2010 (gestión de fondos públicos).
- Sentencia de la Sala de Justicia de 19 de diciembre de 2011 (gestión de fondos públicos).
- Sentencia de la Sala de Justicia de 25 de abril de 2007 (extraneus).
- Sentencia de la Sala de Justicia de 21 de septiembre de 2016 (extraneus).
- Sentencia de la Sala de Justicia 1/07 (diligencia exigible).
- Sentencia de la Sala de Justicia 16/04 (diligencia exigible).
- Sentencia de la Sala de Justicia de 17 de diciembre de 1998 (diligencia exigible).



- Sentencia de la Sala de Justicia de 2 de marzo de 2010 (diligencia exigible).
- Sentencia de la Sala de Justicia de 29 de diciembre de 2006 (malversación contable).
- Sentencia de la Sala de Justicia de 14 de marzo de 2007 (pagos indebidos).
- Sentencia de la Sala de Justicia de 17 de marzo de 2010 (pagos indebidos).
- Sentencia de la Sala de Justicia de 3 de marzo de 2004 (concepto de alcance).
- Sentencia de la Sala de Justicia de 10 de marzo de 1995 (concepto de alcance).
- Sentencia de la Sala de Justicia de 14 de julio de 2004 (concepto de alcance).
- Sentencia de la Sala de Justicia de 13 de julio de 2017 (compatibilidad de la Jurisdicción Contable con otras jurisdicciones).
- Sentencia de la Sala de Justicia de 25 de mayo de 2012 (compatibilidad de la Jurisdicción Contable con otras jurisdicciones).
- Sentencia de la Sala de Justicia de 11 de noviembre de 2015 (compatibilidad de la Jurisdicción Contable con otras jurisdicciones).
- Sentencia de la Sala de Justicia de 7 de noviembre de 2012 (compatibilidad de la Jurisdicción Contable con otras jurisdicciones).
- Sentencia de la Sala de Justicia de 29 de julio de 2004 (actuaciones previas de los procedimientos de reintegro por alcance).
- Sentencia de la Sala de Justicia de 28 de octubre de 2005 (el daño como requisito de la responsabilidad contable).
- Sentencia de la Sala de Justicia de 28 de enero de 1993 (el daño como requisito de la responsabilidad contable).
- Sentencia de la Sala de Justicia de 15 de abril de 1994 (el daño como requisito de la responsabilidad contable).
- Sentencia de la Sala de Justicia de 14 de julio de 2004 (el daño como requisito de la responsabilidad contable).
- Sentencia de la Sala de Justicia de 1 de marzo de 2012 (el daño como requisito de la responsabilidad contable).
- Sentencia de la Sala de Justicia de 27 de septiembre de 2016 (el daño como requisito de la responsabilidad contable).
- Sentencia de la Sala de Justicia de 7 de junio de 2016 (el daño como requisito de la responsabilidad contable).
- Sentencia de la Sala de Justicia de 24 de mayo de 2010 (el daño como requisito de la responsabilidad contable).
- Sentencia de la Sala de Justicia de 12 de diciembre de 2016 (Informe de fiscalización).
- Sentencia de la Sala de Justicia de 26 de mayo de 2015 (Informe de fiscalización).



- Sentencia de la Sala de Justicia de 24 de julio de 2014 (Informe de fiscalización).

b) **Autos:**

- Auto de la Sala de Justicia de 5 de mayo de 2004 (Actuaciones Previas).
- Auto de la Sala de Justicia de 16 de diciembre de 2004 (Actuaciones Previas).
- Auto de la Sala de Justicia de 27 de febrero de 2003 (Actuaciones Previas).
- Auto de la Sala de Justicia de 10 de abril de 2003 (Actuaciones Previas).
- Auto de la Sala de Justicia de 4 de junio de 2003 (Actuaciones Previas).
- Auto de la Sala de Justicia de 23 de julio de 2003 (Actuaciones Previas).
- Auto de la Sala de Justicia de 28 de julio de 2002 (Actuaciones Previas).
- Auto de la Sala de Justicia de 26 de noviembre de 1999 (Actuaciones Previas).
- Auto de la Sala de Justicia de 28 de octubre de 1998 (Actuaciones Previas).
- Auto de la Sala de Justicia de 11 de enero de 1986 (Acción pública).
- Auto de la Sala de Justicia de 29 de octubre de 1993 (Acción pública).
- Auto de la Sala de Justicia de 4 de junio de 2003 (Diligencias Preliminares).
- Auto de la Sala de Justicia de 5 de julio de 2004 (Diligencias Preliminares).
- Auto de la Sala de Justicia de 1 de diciembre de 2005 (Pieza separada del Juicio de Cuentas).
- Auto de la Sala de Justicia de 10 de noviembre de 1999 (Pieza separada del Juicio de Cuentas).
- Auto de la Sala de Justicia de 25 de noviembre de 1999 (Pieza separada del Juicio de Cuentas).
- Auto de la Sala de Justicia de 21 de julio de 2008 (Pieza separada del Juicio de Cuentas).
- Auto de la Sala de Justicia de 30 de octubre de 1992 (Diligencias Preliminares de los procedimientos de reintegro por alcance).
- Auto de la Sala de Justicia de 27 de noviembre de 1992 (Diligencias Preliminares de los procedimientos de reintegro por alcance).
- Auto de la Sala de Justicia de 5 de julio de 2004 (Diligencias Preliminares de los procedimientos de reintegro por alcance).
- Auto de la Sala de Justicia de 5 de mayo de 2004 (Actuaciones Previas del procedimiento de reintegro por alcance).
- Auto de la Sala de Justicia de 16 de diciembre de 2004 (Actuaciones Previas del procedimiento de reintegro por alcance).
- Auto de la Sala de Justicia de 23 de julio de 2003 (Actuaciones Previas de los procedimientos de reintegro por alcance).
- Auto de la Sala de Justicia de 14 de julio de 2004 (Actuaciones Previas de los procedimientos de reintegro por alcance).



- Auto de la Sala de Justicia de 5 de mayo de 2008 (Actuaciones Previas de los procedimientos de reintegro por alcance).
- Auto de la Sala de Justicia de 13 de noviembre de 2003 (el daño como requisito de la responsabilidad contable).
- Auto de la Sala de Justicia de 8 de marzo de 2002 (liquidación provisional).
- Auto de la Sala de Justicia de 23 de julio de 2003 (liquidación provisional).
- Auto de la Sala de Justicia de 22 de septiembre de 2005 (liquidación provisional).

4. SENTENCIAS DE PRIMERA INSTANCIA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

- Sentencia del Departamento Tercero de la Sección de Enjuiciamiento de 19 de enero de 2017 (extraneus)
- Sentencia del Departamento Tercero de la Sección de Enjuiciamiento de 12 de noviembre de 2015 (extraneus).

5. SENTENCIA DEL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS

- Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 10 de mayo de 2007 (Tribunal de Cuentas –fiscalización–).

BIBLIOGRAFÍA

- AECA. *Indicadores de gestión para las entidades públicas* (Comisión de contabilidad de gestión de AECA, Documento número 16).
- ALONSO CARBAJO, F. «Extensión y límites de la Jurisdicción Contable en la jurisprudencia». *Revista de Control Externo*, número 45, 2013
- ALONSO FERNÁNDEZ, A., y JIMÉNEZ MILLÁN, M.J. «La participación de los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas en la instrucción de los Juicios de Cuentas». Ponencia presentada al Seminario sobre pieza separada, celebrado en Madrid los días 26 y 27 de noviembre de 1996, y organizado por la Comisión de Formación de los Órganos de Control Externo.
- ARELLANO PARDO, P. «El procedimiento administrativo de gasto ante las nuevas leyes de procedimiento administrativo». *Revista Española de Control Externo*, número 54, 2016.
- AZNAR LÓPEZ, M. «El Tribunal de Cuentas», en Palomar Olmeda, Alberto, y Garcés Sanagustín, Mario (Directores): *La gestión de los fondos públicos: control y responsabilidades. Los derechos de los ciudadanos, las garantías y las vías de actuación para su efectividad*. Cizur Menor, Aranzadi, 2013.
- «La función de fiscalización del Tribunal de Cuentas: problemas hermenéuticos y cuestiones controvertidas». *Revista Española de Control Externo*, número 45, 2013.
- BAYONA DE PEROGORDO, J.J. *El Derecho de los gastos públicos*. IEF. 1991.
- BIGLINO CAMPOS, P., y DURÁN ALBA, J. F. (Directores). *Pluralismo territorial y articulación del control externo de las Cuentas Públicas*. Valladolid. Lex Nova, 2008.
- BLEGVAD, K., y ELMOSE, A. «Normas internacionales de las entidades Fiscalizadoras Superiores» (orig., International Standards of Supreme Audit Institutions). *EUROSAI*, número 14. 2008.
- CALLE S. *El gasto público. Estudio ensayo sobre su racionalización*. (Obra inédita).
- CANO FERNÁNDEZ, V. M. «El trámite de alegaciones en los procedimientos de fiscalización». *Auditoría Pública*, número 5, 1996.



- CASTILLO BLANCO, F. «La actividad de fomento: Evolución histórica y tratamiento constitucional» en *Derecho de las subvenciones y ayudas públicas*. Garcés Sanagustín, M., y Palomar Olmeda, A. (Coordinadores). Aranzadi, 2011.
- COMISIÓN DE COORDINACIÓN DE LOS ÓRGANOS PÚBLICOS DE CONTROL EXTERNO DEL ESTADO ESPAÑOL. *Principios y normas de auditoría del Sector Público*. Valencia. 1992.
- CONSULTORES DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS Y CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA. *Normas de Auditoría del Sector Público*. Guadalajara, 1999.
- CORCUERA TORRES, A. *Las modificaciones de los créditos presupuestarios competencia del Gobierno*. Madrid, McGraw-Hill, 1996.
- CORTELL Giner, R. «Aspectos críticos de la responsabilidad contable». *Revista Auditoría Pública*, número 43, 2007.
- CUBILLO RODRÍGUEZ, C. «La acción popular en el orden jurisdiccional contable». *Revista de Derecho Procesal*, número 2, 1992.
- «La diligencia exigible en la gestión de los caudales públicos». Seminario sobre la pieza separada del juicio de cuentas celebrado en el Consejo General del Poder Judicial, en noviembre de 1996, organizado por la Comisión de Formación de los Órganos de Control Externo.
- «La fase instructora de los procedimientos de reintegro por alcance». Crónica 1992-1993 de la Asociación de los Cuerpos superiores de Letrados y Auditores del Tribunal de Cuentas y Servicio de Publicaciones del mismo 1994.
- *La Jurisdicción del Tribunal de Cuentas*. Editorial Comares. Granada, 1998.
- «La reforma de la Jurisdicción Contable». *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, número 95, 2011.
- DE LA CUESTA AGUADO, P. M. En la obra de ÁLVAREZ GARCÍA, F. J. (Director). *Tratado de Derecho Penal Español, Parte Especial*. Tirant lo Blanch. Valencia, 2013.
- DE VAL PARDO, I. «Más allá de las tres Es en la Administración Pública». *Auditoría Pública*, número 16, 1999.
- DEL CACHO FRAGO, A. «Reflexiones sobre la armonización de la Jurisdicción Contable en el marco de mundialización». *Revista Española de Control Externo*, número 6, 2000.
- DÍAZ PICAZO, L., y GULLÓN, A. *Sistema de Derecho Civil. Volumen II del Tomo I. El contrato en general. La relación obligatoria*. Tecnos, 2012.
- ELMOSE, A. Comité de normas profesionales de la INTOSAI (INTOSAI profesional standards comitee). *EUROSAI*, número 13, 2007.
- FAIRÉN GUILLÉN, V. *Proceso equitativo, plazo razonable y Tribunal Europeo de derechos humanos*. Granada, Editorial Comares, 1996.
- FAJARDO FUENTES, F. J. «Delimitación de la responsabilidad contable en la Jurisprudencia del Tribunal de Cuentas». Tesis doctoral dirigida por la profesora Rosa María Cárdenas Ortiz. Universidad de Jaén, 2016.
- FERNÁNDEZ GARCÍA, J. F. «La responsabilidad contable: el reintegro por alcance». *Revista de Administración Pública*, número 192, 2013.
- FERNÁNDEZ-CARNICERO, C. J. (Director). *La Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas. Trabajos parlamentarios*. Madrid, Cortes Generales, 1984.
- GARCÉS SANAGUSTÍN, M., y PALOMAR OLMEDA, A. (directores): *Derecho de las subvenciones y ayudas públicas*. Editorial Aranzadi. Thomson Reuters. 2011.



BIBLIOGRAFÍA

- GARCÍA BERNAU, M. A. «El marco normativo internacional de la auditoría y su repercusión en España». *Revista Española de Control Externo*, número 52, 2016.
- GARCÍA BLANCO, M. J. «El control de las subvenciones públicas por el Tribunal de Cuentas: examen de algunos puntos problemáticos». *Revista Española de Control Externo*, número 48, 2014.
- GÓMEZ SÁNCHEZ, Y. *El Tribunal de Cuentas. El control económico-financiero externo en el Ordenamiento Constitucional español*. Madrid. Marcial Pons, 2001.
- GONZÁLEZ SOLER, O. E. «La responsabilidad contable. Su exigencia jurisdiccional». <https://tribunaldecuentas.gob.pa/wp-content/uploads/2014/11/03-RESPONSABILIDAD-CONTABLE-Olayo-E-Gonz%C3%A1lez-Soler.pdf> (Página web de la República de Panamá).
- IGAE. *Indicadores de gestión en el ámbito del Sector Público*.
- INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. *Manual de presupuestos y gestión financiera del Sector Público*, 2009.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *International Accounting Standards*.
- INTOSAI. Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI).
- Guía para revisiones entre pares. ISSAI 5600.
- Lista de verificación. Anexo ISSAI 5600.
- LÓPEZ HERNÁNDEZ, A. M. «Normas profesionales de la INTOSAI: directrices de auditoría. Aplicación a la actividad fiscalizadora de los Órganos Institucionales de Control Externo Autonómicos». *Auditoría Pública*, número 61, 2013.
- LÓPEZ HERNÁNDEZ, A. M., y MINGUILLÓN ROY, A. «El informe de auditoría financiera en el marco de las normas internacionales de auditoría del Sector Público». *Auditoría Pública*, número 68, 2016.
- LORÁN GIMENO, A. en «Acción Pública y acción popular». Crónica 1984 de la Asociación de los Cuerpos Superiores de Letrados y Auditores del Tribunal de Cuentas y Servicio de Publicaciones del mismo.
- LOZANO MIRALLES, J. «Los parámetros de actuación de los órganos de control externo». *Revista Vasca de Administración Pública*, número 47 (I), 1997.
- MANTECA VALDELANDE, V. «La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)». *Auditoría Pública*, número 30, 2003.
- MÁÑEZ VINDEL, J. «La nueva configuración del Informe Anual del Tribunal de Cuentas como Memoria de Actuaciones». *Revista Española de Control Externo*, número 10, 2002.
- MARTÍN GÓMEZ, G., y PÉREZ MICHAUS, M. «Incidencia en el Tribunal de Cuentas de la reforma operada por la Ley 39/2015, del procedimiento administrativo común de las Administraciones Públicas, y por la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público». *Revista Española de Control Externo*, número 54, 2016.
- MARTÍN MARTÍN, P. «Posibilidades y limitaciones de la Jurisdicción Contable ante la corrupción». *Revista Española de Control Externo*, número 3, 1999.
- «Reflexiones sobre el Tribunal de Cuentas en el vigésimo quinto aniversario de la Constitución Española». *Revista Española de Control Externo*, número 15, 2003.
- MARTÍN MARTÍN, P., y ÁLVAREZ BONALD, M. En Crónica 1992-1993 de la Asociación de los Cuerpos Superiores de Letrados y Auditores del Tribunal de Cuentas y



- Servicio de Publicaciones del mismo. «Las Jurisdicciones Contable y Penal: su compatibilidad», 1994.
- MARTÍNEZ-PINA GARCÍA, A. «El nuevo régimen jurídico de las auditorías de cuentas de Entidades de interés público». *Revista Española de Control Externo*, número 52, 2016.
- MEDINA GULJARRO, J. (Coordinador). *Código del Tribunal de Cuentas*. 2.ª edición, Cizur Menor, Thomson Aranzadi, 2008
- MEDINA GULJARRO, J., y PAJARES GIMÉNEZ, J. A. «Comentario general sobre la jurisprudencia contable». *Revista Española de Derecho Financiero*, número 84, 1994.
- «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*, número 21, 2005.
- «La Jurisdicción Contable: contenido y procedimientos». *Revista Española de Derecho Financiero*, número 74, 1992.
- MIAJA FOL, M. «La normalización de la auditoría pública. Normas nacionales y normas internacionales en el ámbito del control interno y del control externo», en Fuentes Escribano, M. S., y Rodríguez Castaño, A. (coordinadores): *Manual de Auditoría Pública*, Valladolid, Lex Nova. Thomson Reuters, 2013.
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA. *Diccionario terminológico de la IGAE*. Madrid. 2002.
- *Foro Iberoamericano de Contabilidad Pública e Intervención General de la Administración del Estado de España. Glosario iberoamericano de términos contable-presupuestarios*. Madrid, 1996.
- *Plan General de Contabilidad Pública*.
- MIR PUIG, C. «La malversación y el nuevo delito de administración desleal en la reforma de 2015 del Código Penal español», en *Anuario de Derecho Penal y de Ciencias Penales*, volumen XLVIII, 2015.
- MONTERO AGUILERA, P. «La exigencia de responsabilidades por las entidades fiscalizadoras ante las irregulares, corrupción y fraude: especial referencia al caso de España». Curso sobre fiscalización pública organizado por CEDDET y el Tribunal de Cuentas de España.
- MONTOYA MELGAR, A. (Coordinador-Director). *Enciclopedia Jurídica Básica*. Tomo II. Editorial Civitas, 1995.
- MUÑOZ ÁLVAREZ, R. «El Tribunal de Cuentas y la fiscalización consuntiva». *Actualidad jurídica*, Aranzadi, número 98, 1993.
- «Fiscalización, control, auditoría, reflexiones». *Revista Española de Control Externo*, número 14, 2003.
- MUÑOZ CONDE, F. *Derecho Penal, Parte General*. Valencia, Tirant lo Blanch, 2007.
- MUÑOZ MACHADO, S. (Director). *Diccionario del español jurídico*. Real Academia Española y Consejo General del Poder Judicial, 2016.
- NATIONAL AUDIT OFFICE. *State Audit in the European Union*. NAO, 2005.
- O'CALLAGAN, X. *Compendio de Derecho Civil*. Tomo II. Derecho de Obligaciones. Centro de Estudios Ramón Areces, 2012.



BIBLIOGRAFÍA

- ORTIGOSA LÓPEZ, R., y RODRÍGUEZ PLAZA, S. «Indicadores de gestión en el ámbito de las Administraciones Públicas». *Revista Española de Control Externo*, número 40, 2012.
- PALAO TABOADA, C. *Derecho Financiero y Tributario I*. Colex. 2.^a edición.
- PALOMAR OLMEDA, A. «Derechos de los ciudadanos y de los interesados en sus relaciones con la Administración». *Revista Española de Control Externo*, número 54, 2016.
- «La articulación general de la responsabilidad derivada de la gestión de fondos públicos». Recurso electrónico.
http://www.pap.minhagp.gob.es/sitios/140aniversario/Documentos/Mesa_RondaAlbertopalomarolmeda.pdf.
- «Responsabilidad contable y administrativa. El nuevo delito de falsedad contable pública. La articulación general de la responsabilidad derivada de la gestión de fondos públicos».
http://www.pap.minhagp.gob.es/sitios/140aniversario/Documentos/Mesa_RondaAlbertopalomarolmeda.pdf
- PASCUAL GARCÍA, J. «Fondos públicos y responsabilidad contable». *Revista Española de Control Externo*, número 2, 1999.
- *Régimen Jurídico de las Subvenciones públicas*, 6.^a edición. Madrid, Boletín Oficial del Estado, 2016.
- *Régimen jurídico del gasto público: presupuestación, ejecución y control*. Edición 7.^a, Boletín Oficial del Estado, 2018.
- PÉREZ TÓRTOLA, A. «Transparencia y Tribunal de Cuentas. La responsabilidad contable y la futura normativa de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno». *Revista Española de Control Externo*, número 42, 2012.
- POLAÍNO NAVARRETE, M. (Director). *Lecciones de Derecho Penal, Parte Especial*. Madrid, Tecnos, 2011.
- PORRAS GÓMEZ, A. M. *La gobernanza multinivel del gasto público europeo*. Madrid. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2015.
- PUJALTE CLARIANA, E. «Teleología de la acción pública contable», en Crónica 1984 de la Asociación de los Cuerpos Superiores de Letrados y Auditores del Tribunal de Cuentas y Servicio de Publicaciones del mismo.
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. *Diccionario de la Lengua Española*.
- RODRÍGUEZ BERELJO, A. «Jurisprudencia Constitucional y Derecho Presupuestario. Cuestiones resueltas y temas pendientes». *Revista Española de Derecho Constitucional*, número 44, 1995.
- RODRÍGUEZ CASTAÑO, A. «Insuficiencia del concepto subjetivo del Sector Público como delimitador del ámbito fiscalizador del Tribunal de Cuentas». *Revista Española de Control Externo*, número 45, 2013.
- *Los órganos de Control externo autonómicos, en La gestión de los fondos públicos: Control y responsabilidades. Los derechos de los ciudadanos, las garantías y las vías de actuación para su efectividad*. Directores: Garcés San Agustín, M., y Palomar Olmeda, A. Aranzadi, 2013.
- SAINZ RUIZ, J. A. «Algunas reflexiones sobre la Jurisdicción Contable». *Revista Española de Control Externo*, número 21, 2005.



- SALA SÁNCHEZ, P. «La responsabilidad contable en la nueva Ley General Presupuestaria». *Revista Española de Control Externo*, número 22, 2006.
- SÁNCHEZ REVENGA, J. *Fundamentos causales de la normativa presupuestaria española*. Colaboración en Estudios Presupuestarios en homenaje a José Pascual García. Instituto de Estudios Fiscales. 2011.
- *Manual de presupuestos y gestión financiera del Sector Público*. Instituto de Estudios Fiscales, 2009.
- SESMA SÁNCHEZ, B. «El concepto jurídico de subvención y ayuda pública. Alcance de la noción de fomento y promoción» en *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas*, dirigida por Garcés Sanagustín, M. y Palomar Olmeda, A. Editorial Aranzadi. Thomson Reuters, 2011.
- *Las subvenciones públicas*. Lex Nova, 1998.
- SOLA FERNÁNDEZ, M. «La acción pública en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas», en *Crónica 1990-1991 de la Asociación de los Cuerpos Superiores de Letrados y Auditores del Tribunal de Cuentas y Servicio de Publicaciones del mismo*, 1992.
- SUÁREZ ROBLEDANO, J. M. «La rendición de Cuentas como principio general del Derecho». *Revista Española de Control Externo*, número 50, 2015.
- «Presente y futuro de la Jurisdicción contable». *Revista Española de Control Externo*, número 45, 2013.
- «El futuro del Tribunal de Cuentas (especial referencia a la Jurisdicción Contable)». *Revista Española de Control Externo*, número 55, 2017.
- «Transparencia en materia penal: comentario a la reciente reforma del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social». *Revista Española de Control Externo*, número 42, 2012.
- SUÁREZ SUÁREZ, A. *Diccionario de Economía y Administración*. Madrid, McGraw-Hill, 1992.
- TEROL GÓMEZ R. «Una aproximación al tratamiento jurídico de las subvenciones y ayudas públicas en el derecho comparado», en *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas*, dirigida por Garcés San Agustín, M., y Palomar Olmeda, A. Editorial Aranzadi. Thomson Reuters, 2011.
- TRIBUNAL DE CUENTAS. *Manual de fiscalización operativa o de gestión*.
- *Normas internas de fiscalización*.
- VACAS GARCÍA-ALÓS, L. *Enjuiciamiento Contable y jurisprudencia Constitucional*. La Ley Actualidad, 1998.
- VALLE TORRES, J. L. «La responsabilidad contable». *Revista Digital CEMCI*, número 21, 2013.
- VALLÉS VIVES, F. *El control externo del gasto público. Configuración y garantía constitucional*. Madrid. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2003.
- VILLANUEVA RODRÍGUEZ, U. «Notas sobre la responsabilidad contable». *Auditoría Pública*, número 55, 2011.
- VV.AA. «Número monográfico sobre modernización y gobernanza en la gestión de los presupuestos públicos». *Crónica Presupuestaria*, número 4/2016.





BOLETÍN
OFICIAL DEL
ESTADO

MINISTERIO
DE LA PRESIDENCIA
Y PARA LAS ADMINISTRACIONES TERRITORIALES

