

Perspectivas del Enjuiciamiento contable en el vigésimo quinto aniversario de la Constitución española

Ana Pérez Tórtola

Presidenta de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas

I. ALGUNAS CONSIDERACIONES INTRODUCTORIAS

Desearía utilizar como punto de partida para contextualizar las líneas siguientes la ponencia expuesta el 2 de agosto de 2002 en el Seminario que organizó el Tribunal de Cuentas en El Escorial, Seminario que, junto con el celebrado en Santander, constituyeron un momento especial para esta institución¹. La celebración del vigésimo aniversario de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas (LO 2/1982, de mayo, LOTCu, en adelante), dictada de acuerdo con la previsión contenida en el artículo 136.4 de la Constitución española de 1978 (CE, asimismo, en adelante), nos permitió reflexionar en público sobre el balance de la Ley y sobre las perspectivas que se abrían para el nuevo Pleno que tomó posesión en noviembre de 2001.

Seguimos con los aniversarios y me cabe la satisfacción de participar en un número especial de la REVISTA DE CONTROL EXTERNO, que edita el Tribunal, que se ha configurado precisamente para conmemorar y celebrar los primeros veinticinco años de vigencia de nuestra Constitución. Ello nos ofrece, de nuevo, una oportunidad especial para seguir pensando sobre el papel del Tribunal de Cuentas con la experiencia, quizá limitada, de dos años, pero que es indudable que nos facilita insistir en ese pensamiento visto desde el compromiso de

¹ Los trabajos de esos dos Seminarios se encuentran recogidos en esta REVISTA (vol. IV, septiembre de 2002, nº 12, tomos I y II).

colaborar en la profundización del proceso democrático, cuya formal apertura se identifica con la aprobación de la Constitución de 1978.

Decía entonces que la experiencia de estos años había permitido advertir que se había producido un cierto deterioro en la confianza que los ciudadanos sienten en las instituciones democráticas y que la restauración de esa confianza debía emprenderse por caminos diversos e interactivos, entre los cuales se hallan aquellos que tienden a comunicar y a transmitir a los ciudadanos que existen mecanismos institucionales establecidos constitucionalmente para coadyuvar a que los recursos económicos de carácter público se apliquen de conformidad con los objetivos públicos programados, sirviendo de referencia obligada los criterios que señala la Constitución cuando, en su artículo 31.2, establece que el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. Entre esos mecanismos institucionales cobra especial virtualidad la referencia a los diferentes sistemas de control de la actividad económico-financiera del sector público.

En ese marco, pero no sólo desde esa perspectiva, se puede hablar de las variadas formas de control. En primer término debemos delimitar lo que es el control político del financiero en sentido estricto; el control político del hecho financiero corresponde a las Cortes Generales; el control financiero tiende a la fiscalización e intervención de la actividad económico-financiera al margen de connotaciones políticas y con arreglo a la técnica contable, jurídica y económica. Este control puede ser interno, cuando es la propia Administración la que investiga, comprueba y valora su legalidad y eficiencia, y es externo cuando ese control, que implica también en determinadas condiciones exigencia de responsabilidades, lo realiza un órgano ajeno a la Administración, en concreto, en lo que se refiere a nuestro país, el conjunto de Órganos de Control Externo –en adelante, OCEX–, entre los que como órgano superior de control se halla el Tribunal de Cuentas².

² LUCAS VERDÚ, P.: «Apuntes sobre los aspectos jurídico-políticos del Tribunal de Cuentas», en *El Tribunal de Cuentas*, volumen II, pág. 844: «La argumentación anterior parece irrefutable: las cuentas son inmunes a la política; los números son apolíticos; quienes fiscalizan las cuentas han de ser técnicos y no políticos. A mayor abundamiento, el Tribunal de Cuentas no es un órgano constitucional que participe en la orientación política, como vimos. Empero, las facetas políticas (no partidistas) de dicho órgano derivan de su inserción en el texto fundamental, de su carácter de órgano de relevancia constitucional, en la medida que la política de la Constitución se manifiesta desde su norma constitucional de apertura (art. 1º). Impregna a la Constitución. Por consiguiente, el Tribunal de Cuentas realiza una función político-constitucional: fiscalizar las cuentas del Estado y del sector público, enjuiciar la responsabilidad contable, función que puede tener efectos políticos considerables, aunque, naturalmente, la acometan con la pulcritud técnica que exige y precisa la correspondiente ley orgánica.»

Pues bien, recordamos, de nuevo, que la situación de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en el conjunto de las instituciones del Estado moderno y su relación con el resto de ellas viene determinada por la que es su principal función: hacer posible el control externo de la actividad económico-financiera pública. En efecto, en la actualidad contamos con tres niveles territoriales que se producen en el modelo clásico europeo bajo la existencia del Tribunal de Cuentas Europeo, de las Entidades Superiores de Control estatales y de las Entidades Regionales de control; e incluso podríamos hablar de un cuarto nivel emergente –citando al Consejero Lluís Armet i Coma³–, que es el propio control externo de la Administración Local, especialmente en aquellas que por su naturaleza, dimensión y complejidad lo requieren.

La superposición de sistemas de control que, no hay que olvidar, tienen en muchos casos competencias compartidas y convergentes, plantea problemas reales de coordinación y colaboración entre las distintas entidades de control que deben afrontarse sobre la base de los principios de mutua confianza, colaboración y grandes dosis de pragmatismo, y, en el especial caso de la relación entre el Tribunal de Cuentas y los OCEX de las Comunidades Autónomas, también en el principio de confianza constitucional y autonómico.

Hablamos, pues, de control externo de la actividad económico-financiera del sector público y quizá convenga reiterar algunos conceptos básicos en relación con esa función institucional. Así, podemos decir que actividad económica es aquella encaminada a la producción u obtención de bienes en sentido amplio o prestación de servicios para satisfacer necesidades colectivas de los ciudadanos, y la actividad financiera será la dirigida a obtener los recursos financieros necesarios para que el sujeto pueda desarrollar su actividad económica; que el control de la actividad económico-financiera del sector público tiene por objeto comprobar si la misma se ha ajustado a los principios de legalidad, eficiencia y economía a que aluden los artículos 9.1, 133.4 y 31.2 de nuestra Constitución y 9.1 de la LOTCu y 27.1 de su Ley de Funcionamiento; que el modelo constitucional español se refleja en la LOTCu, dictada de acuerdo con la previsión contenida en el artículo 136.4 de la CE⁴; que Ley Orgánica en su artículo 1 señala que el Tribunal de Cuentas es el «*supremo órgano fiscalizador de las*

³ Ponencia presentada en la Mesa Redonda sobre «Modelos territoriales europeos del control del gasto», REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO, Tribunal de Cuentas, vol. IV, septiembre de 2002, nº 12, tomo I, pág. 43.

⁴ «Una ley orgánica regulará la composición, organización y funciones del Tribunal de Cuentas.»

cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público, sin perjuicio de su propia jurisdicción, de acuerdo con la Constitución y la presente Ley Orgánica», precepto que añade que «es único en su orden y extiende su jurisdicción a todo el territorio nacional, sin perjuicio de los órganos fiscalizadores de cuentas que para las Comunidades Autónomas puedan prever sus Estatutos. Depende directamente de las Cortes Generales»⁵. Restaría adicionar que se trata de un modelo «parlamentario» de control externo⁶, que se concreta en la existencia de una dependencia funcional del Tribunal respecto del órgano legislativo, y que tal es el modelo al que se ajustan también los OCEX respecto de las Asambleas Legislativas que se han dado tales instituciones en el tiempo⁷.

Esa disposición constitucional y/o estatutaria, esa «dependencia funcional» respecto de los órganos legislativos, no ha de implicar «politización», utilizado el término en sentido peyorativo. Ya el Tribunal Constitucional se encargó de sentar que la dependencia parlamentaria de los OCEX es una garantía de su autonomía, de la independencia de su funcionamiento. En esta línea se hace hincapié, en particular, a propósito de la actividad de fiscalización de los órganos de control

⁵ El artículo 136.1 de la Constitución dice 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. Dependerá directamente de las Cortes Generales y ejercerá sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de la Cuenta General de Estado.

⁶ Ya la Constitución de la República, en su artículo 150, otorgaba al Tribunal una configuración similar cuando decía: «El Tribunal de Cuentas de la República es el órgano fiscalizador de la gestión económica. Dependerá directamente de las Cortes y ejercerá sus funciones pro delegación de ellas en el conocimiento y aprobación final de las Cuentas del Estado. Una ley especial regulará su organización, competencia y funciones. Sus conflictos con otros organismos serán sometidos a la resolución del Tribunal de Garantías Constitucionales.»

⁷ Hasta el momento se han previsto Órganos de Control Externo en las Comunidades Autónomas que se citan a continuación a través de leyes específicas dictadas por sus respectivos órganos legislativos: Cataluña, **Sindicatura de Cuentas de Cataluña** (Ley 6/1984, de 5 de marzo, modificada por la Ley 7/2002, de 25 de abril); Comunidad Foral de Navarra, **Cámara de Comptos de Navarra** (Ley Foral de 20 de diciembre de 1984); Comunidad Valenciana, **Sindicatura de Cuentas de Valencia** (Ley 6/1985, de 11 de mayo); Galicia, **Consello de Contas de Galicia** (Ley 6/1985, de 24 de junio); Islas Baleares, **Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Autónoma de Baleares** (Ley 1/1987, de 18 de febrero); País Vasco, **Tribunal Vasco de Cuentas Públicas** (Ley 1/1988, de 5 de febrero); Andalucía, **Cámara de Cuentas de Andalucía** (Ley 1/1988, de 17 de marzo, modificada por la Ley 2/1996, de 18 de julio, y Ley 4/2001, de 24 de mayo); Canarias, **Audiencia de Cuentas de Canarias** (Ley 4/1989, de 2 de mayo); Castilla-La Mancha, **Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha** (Ley 5/1993, de 27 de diciembre); Comunidad de Madrid, **Cámara de Cuentas de Madrid** (Ley 11/1999, de 29 de abril); Aragón, **Cámara de Cuentas de Aragón** (Ley 10/2001, de 18 de junio), y Castilla y León, **Consejo de Cuentas de Castilla y León** (Ley 2/2002, de 2 de abril).

externo, en que, como recuerda el actual Consejero Mayor de la Cámara de Cuentas de Andalucía, Rafael Navas Vázquez⁸, que aquella es una actividad pública de carácter técnico, desarrollada por un órgano o institución de igual naturaleza, en cuyo seno se ponen en juego potestades, esto es, facultades que es debido ejercitar, las cuales, a su vez, se encauzan a través de unos procedimientos preestablecidos por el ordenamiento y que, además, se ejercitan a favor del interés general, estando previsto algún género de control sobre el debido cumplimiento de estos requisitos y objetivos. Ello implica el refuerzo institucional de los sujetos que ejercen esa función, de ahí el estatuto «judicial» de los Consejeros del Tribunal de Cuentas –art. 136.3 CE–, y puede tener especial relevancia cuando se analiza la relación entre los OCEX y las Asambleas Legislativas de las que «dependen». Se comparte, de esta forma, la aseveración –siguiendo al Consejero citado– de que el carácter técnico de esa actividad asimismo explica que el informe final, los informes de fiscalización definitivamente aprobados, no sólo se dirijan a los parlamentos y a las cámaras legislativas respectivas –a los efectos del control político o de cualquier orden–, sus receptores no por obligados menos naturales, sino que cobre especial sentido en relación con el ente o servicio fiscalizado y que, además, se suscite la conveniencia de que sea objeto de pública información por los modernos medios de que en la actualidad disponemos.

Por último, en estas consideraciones previas es momento de retomar la idea de que la Constitución reconoce al Tribunal de Cuentas del Estado dos funciones: la fiscalizadora, que podemos definirla como el control de la actividad económico-financiera del sector público, cuyo principal destinatario, se insiste, son las Cortes Generales, y la jurisdiccional, que tiene por objeto lograr la indemnidad de los fondos públicos perjudicados, por su malversación, por su incorrecta o nula justificación o por otras causas⁹. El enjuiciamiento

⁸ REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO, vol. IV, septiembre de 2002, nº 12, tomo I, págs. 56 y 57.

⁹ Así, además, lo reconoció el fundamento jurídico de la Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional 187/1988, al hilo de la impugnación de los preceptos de la Ley del Parlamento de Cataluña 6/1984, de 5 de marzo, que atribuían funciones de enjuiciamiento contable a la Sindicatura de Cuentas de esa Comunidad Autónoma, en el que, tras afirmar que el bloque de la constitucionalidad en la materia está integrado por el artículo 136 CE, la LOTC y el artículo 42 EAC se refirió a la clara distinción existente entre las dos funciones que, en desarrollo del meritado precepto constitucional, atribuye al Tribunal de Cuentas su Ley Orgánica: «*La función fiscalizadora externa de la actividad económico-financiera del sector público y la función de enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos*», subrayándose que el enjuiciamiento contable se configura como «una actividad de naturaleza jurisdiccional».

contable constituye también, por tanto, un aspecto del control externo de la actividad económico-financiera del sector público a la que la normativa constitucional y legislativa española dedica especial relevancia: no sólo porque implica un efectivo control jurisdiccional sobre aquella actividad, sino porque su finalidad es procurar restablecer el equilibrio y la integridad de los caudales o efectos públicos cuando éstos han sido ilegítimamente perjudicados o menoscabados.

II. PROPUESTAS DE REFORMA EN MATERIA DE ENJUICIAMIENTO

Los Seminarios organizados por el Tribunal de Cuentas, tanto durante 2002 como en el presente año, han constituido foros de especial interés en la indagación de cuáles sean las perspectivas de la función jurisdiccional del Tribunal, y por ello a sus conclusiones en lo sustancial me remito.

Sin perjuicio de ello, sin embargo, querría mostrar expresamente mi conformidad con alguna de las propuestas que se han ido formulando, lo que permitiría abordar reformas concretas de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas con un importante beneficio en términos de eficiencia del actual proceso contable. En efecto, un primer grupo de propuestas, expuestas por el Consejero Javier Medina Guijarro¹⁰, tienen que ver con la mejora de aspectos adjetivos o procesales, y no, por tanto, con el concepto de responsabilidad contable, tal como está reflejado en nuestras leyes y ha sido acuñado por la doctrina de la Sala de Justicia del Tribunal: se comparte, pues, la afirmación de que durante estos veinte años se ha ido perfilando ese concepto de responsabilidad contable de manera que convierte en suficiente su configuración legislativa.

Sin embargo, sí es cierto que la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas es susceptible de perfeccionamiento, y así ha sido puesto de manifiesto por la doctrina y por los «prácticos» de este orden jurisdiccional que se han acercado al tema.

En primer término, existe acuerdo en que, ante las reformas procesales habidas tanto en el procedimiento civil como en el contencioso-administrativo, no es funcional en la actualidad la persistencia de los dos procedimientos jurisdiccionales distintos, el contencioso y el civil, para la tramitación, respectivamente, del juicio cuentas y del procedimiento de reintegro por alcance. Es lógico que se reconduz-

¹⁰ Mesa Redonda «El futuro del enjuiciamiento contable», REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO, vol. IV, septiembre de 2002, tomo I, págs. 77 y siguientes.

can ambos tipos de pretensiones, sin perjuicio que las diferencias entre ellos sean más o menos discutidas, a un solo procedimiento: probablemente el procedimiento abreviado que regula la jurisdicción contenciosa. En efecto, como se ha puesto de relieve por la doctrina en numerosas ocasiones, no existe un deslinde claro, desde el punto de vista conceptual, entre los distintos supuestos de responsabilidad contable que suponen la utilización respectiva del procedimiento de reintegro por alcance y el del juicio de cuentas. Sería ocioso ahora hacer referencia a los antecedentes históricos que explican y justificarían en el pasado la persistencia de estos dos procedimientos que a su vez condicionaron la regulación de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y el posterior desarrollo a través de la Ley de Funcionamiento. Siendo esto así, como es, hay que recordar que, por tanto, la alusión a dos procedimientos diferentes tiene menos sentido. Y ello sin perjuicio de observar, como ha señalado Pascual Sala en diversas ocasiones, que la remisión de la Ley a dos procedimientos diferentes se explica por razones, además, de tipo práctico, pues, como se ha recordado tantas veces, se consideró en el momento de redactar la Ley de Funcionamiento que la remisión al procedimiento de la jurisdicción contencioso-administrativa resultaba poco plausible en tanto en cuanto se trataba de un procedimiento, como todos recordamos muy formalista y «largo», sin que la antigua Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1956 previera, al contrario de lo que ocurría en relación con el proceso civil –que preveía el llamado «juicio verbal» en la antigua Ley de Enjuiciamiento Civil de 1881–, un procedimiento de duración corta, sumario por decirlo así, que permitiera un enjuiciamiento ágil de muchas de las pretensiones que por razones técnicas no requerían el procedimiento tipo del proceso. Sin embargo, esa razón en el actual momento ha perdido su sentido, puesto que, como es sabido, la actual Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio) regula un «procedimiento abreviado» (art. 78 y siguientes de la Ley) idóneo para ventilar todo tipo de pretensiones de responsabilidad contable. La línea de reforma en este orden de cosas debería encauzarse por tales terrenos.

En segundo lugar, se plantea la supresión del llamado «recurso innominado» que regula el artículo 48.1 LF, lo que es más que una idea plausible, puesto que la experiencia demuestra que en realidad la funcionalidad del mismo resulta hoy muy limitada. Es verdad que a través de este recurso, peculiar, es posible examinar algunas cuestiones tendentes a la preservación de buenas prácticas en la ejecución de diligencias en la fase instructora de las llamadas actuaciones

previas que regula el artículo 46 de la LF, y que asimismo permite un control sobre las condiciones en que se practican tales actuaciones desde la perspectiva de preservar los derechos y garantías procedimentales de los que se hallan implicados en las mismas –los dos tipos de fundamentación del recurso, *ex art. 48.1*–. Sin embargo, la realidad demuestra, como decía, que su funcionalidad resulta limitada en la medida en que es realmente en el proceso posterior, si se llega a entablar, cuando se está en condiciones de examinar con las adecuadas y completas garantías tanto las cuestiones que afectan al fondo –que a menudo de forma indebida se suscitan al socaire del recurso– como a las de tipo adjetivo que garantizan la regularidad del objeto del proceso, incluidas las que afectan a las posiciones de los que ya son parte.

Ello no obstante, conviene reseñar que el precepto de referencia ha sido objeto de alguna matización en cuanto a su tramitación: así se ha modificado la práctica preexistente conforme a la que estos recursos se «presentaban» ante el Delegado Instructor por otra más acorde con la naturaleza procesal de este «remedio», de manera que en la actualidad en la diligencia de notificación de la resolución susceptible de ser recurrida al amparo del artículo 48.1 de la LF se previene que el mismo debe plantearse directamente ante la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas –o ante el correspondiente órgano de control externo, si es el caso–, sin óbice de la necesaria referencia a los modos y tiempos de presentación que regulan las leyes procesales vigentes.

En tercer lugar, no está de más reiterar un tercer punto importante en relación con la reforma de la jurisdicción. Siguiendo de nuevo al Consejero Javier Medina Guijarro, querría hacerme eco de otro tipo de propuestas que el Consejero realizó en el ámbito como digo, de las Jornadas que tuvieron lugar el año pasado en Santander. Se diagnosticaba en ese foro que «otro elemento que dificulta el funcionamiento del sistema de exigencia de responsabilidades contables es la competencia de la Administración para declarar, mediante el oportuno expediente, la responsabilidad contable, sin perjuicio de los recursos ante el propio Tribunal», ello sin perjuicio de las facultades de avocación legalmente reconocidas a favor del Tribunal de Cuentas. Parece lógico que sea el Tribunal de Cuentas, se sigue diciendo, el que asuma con exclusividad la competencia para declarar, mediante el oportuno proceso jurisdiccional, todo tipo de responsabilidad contable, suprimiendo la delegación que la Ley General Presupuestaria y otras normas autonómicas realizaron a favor de las Administraciones Públicas. Sin embargo, a la vista de los tex-

tos conocidos de la inminente nueva Ley General Presupuestaria no parece que esta tesis vaya a ser acogida...

III. LA ACTIVIDAD FISCALIZADORA Y LA ACTIVIDAD DE ENJUICIAMIENTO. INTERACCIONES Y PERSPECTIVAS

Entre los distintos tipos de fiscalizaciones –la de cumplimiento, la financiera, de sistemas y procedimientos y operativa– parece que la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y su Ley de Funcionamiento hacen especial énfasis en la fiscalización de regularidad, esto es, aquel tipo de fiscalización tendente a verificar la legalidad, el control jurídico-formal del actividad examinada. Puede decirse que ambas normas jurídicas al regular los procedimientos mediante los que se ejerce la función fiscalizadora parecen enfocarla básicamente a las fiscalizaciones de regularidad. Así se puede observar, por ejemplo, en el Capítulo VII del Título IV de la LF, cuando se hace referencia específica al «examen de los expedientes referentes a contratos», o bien cuando se alude al «examen de la situación de variaciones del Patrimonio».

Apuntar lo anterior no significa, como es lógico, que no se preste atención, y ello se haga cada vez en mayor medida e intensidad, a fiscalizaciones de sistemas y procedimientos y operativas, guiadas con más contundencia por el examen de las exigencias derivadas de los principios economía, eficiencia y eficacia, tal como exige la propia Constitución de 1978, como se ha reiterado. Por lo demás, parece lógico que en organizaciones cada vez más desarrolladas en las que la aplicación de las técnicas contables y de control interno están implantadas y la cultura de gestión pública más asumida por los funcionarios y gestores la fiscalización externa de regularidad, y especialmente la de cumplimiento, tienda a resolverse por los controladores externos, con, si cabe, mayor intensidad, pero con menor tiempo de trabajo dedicado a ella, liberando recursos humanos para las fiscalizaciones de sistemas y procedimientos y fiscalización operativa, cuyo momento está próximo en determinados subsectores, si no se ha producido ya.

Al tiempo, la referencia constitucional a que la actividad fiscalizadora exige la comprobación de que la actividad económico-financiera del sector público se ha sometido a los principios de legalidad, eficiencia y economía no resulta ociosa –sobre todo si pensamos en la época inmediatamente anterior a la actual constitucional en la que el examen fiscalizador cumplía exigencias de tipo de control más o menos formalistas–. Ello nos conduce a recordar sumariamente qué sig-

nifican esos principios. Seguir hablando de control de legalidad puede parecer ocioso, pero no lo es y no sólo porque de ese control puede derivar la exigencia de variados tipos de responsabilidades, no sólo contables, pero a ello me referiré luego. Ahora basta con recordar que el control de eficacia es un control de gestión que presta más atención al cumplimiento de objetivos y demás prescripciones del plan o programa que a la economía de medios utilizada en su consecución; y que el de eficiencia equivale a un control de rendimiento en su versión más amplia, que contempla todos los ámbitos o aspectos del ente controlado, sin limitarse al aspecto estrictamente financiero. Traer aquí estos tipos de control de eficacia, eficiencia y economía nos sirve para preguntarnos si es posible que de lo examinado y concluido, cuando se practica ese tipo de control, puedan y deban, en su caso, extraerse responsabilidades de tipo contable.

Lo que se quiere decir es que aquel examen de regularidad, del tipo «tradicional», si es permisible la expresión, es insoslayable para un órgano superior de fiscalización como es el Tribunal de Cuentas del Estado. Tal afirmación tiene especial relevancia si se contempla desde la perspectiva de la funcionalidad del enjuiciamiento contable, pues la manera de abordar y ejecutar las fiscalizaciones de cumplimiento y financieras y su extensión y profundidad van a ser clave como condición «natural» y necesaria –aunque no es la única– para cerrar adecuadamente, con respecto al ordenamiento jurídico, el ciclo del control externo del gasto público o la actividad económico-financiera del sector público, en general.

A nadie se le escapa que uno de los fines de la Contabilidad Pública, y podríamos definirlo como «básico», entendido este término no como el de mayor importancia o relevancia, sino como el más inmediato, es decir, en lenguaje coloquial como el más primario, es precisamente salvaguardar la integridad de los bienes, caudales y efectos públicos. Podríamos, por tanto, establecer que es ésa la función «básica» del Tribunal de Cuentas, volvemos a insistir en la acepción de dicho vocablo, como inmediata o primaria.

Hablamos, por tanto, del «alcance contable», en términos generales, como el saldo deudor injustificado de una cuenta determinada, mediando una infracción de norma presupuestaria y/o contable, imputable a alguna de las personas que, según los estados contables de aquélla, haya intervenido en el manejo de los caudales o efectos públicos y en la que se aprecie al menos negligencia grave.

Bien es sabido que las irregularidades detectadas deberán ser puestas de manifiesto en los informes de fiscalización, si bien única-

mente aquellas que puedan suponer menoscabo en los caudales públicos serán objeto de exigencia de responsabilidad y reintegro, en su caso, por la vía jurisdiccional que articula la Ley. Ya hemos repetido hasta la saciedad que la cuestión relativa a la configuración constitucional de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas es clara y tajante¹¹.

Pues bien, estamos en el momento de plantearnos, hablando en este momento como Consejera del Tribunal de Cuentas, la necesidad de avanzar algo más en la idea seguir dando respuesta positiva, más eficiente, al cumplimiento del objetivo de esta función «básica», asegurando de esta manera la integridad de los fondos públicos y cerrando el ciclo del control externo.

En este ejercicio es donde la función fiscalizadora es determinante mediante la emisión de opinión sobre la regularidad contable de los organismos o entes fiscalizados, entendiendo esta regularidad desde la acepción que de ella tiene la doctrina que sobre responsabilidad contable ha ido emitiendo el propio Tribunal de Cuentas a través de su Sección de Enjuiciamiento, sancionada, por otra parte, por la Sala Tercera del Tribunal Supremo por la vía casacional. En definitiva, podríamos adelantar señalando la conveniencia y/o necesidad de que cuando se aborda en los informes del Tribunal de Cuentas la «fiscalización de regularidad contable», bien sea como objetivo prioritario o secundario, se emita opinión sobre la extensión y relevancia, en su caso, de los indicios de responsabilidad contable detectados en el organismo o centro gestor fiscalizado. Ello, es indudable, complementa la labor fiscalizadora en la medida en que mediatamente habría de suponer una disminución de riesgo de que permanezcan irregularidades contables sin depurar, siquiera a efectos de la consecución de los objetivos de la fiscalización y de la corrección de conductas irregulares en lo sucesivo por parte de los entes o servicios fiscalizados; pero, además, puede proporcionar información significativa la emisión de opinión sobre si de las irregularidades detectadas en cada una de las áreas analizadas de un determinado ente o servicio se deduce un riesgo significativo de ausencia de numerario o de justificación o, en otras palabras, sobre si se deducen indicios cualitativa o cuantitativamente significativos de responsabilidad contable.

Para iluminar esa conclusión, se estima oportuno precisar algunas ideas.

¹¹ Cfr. STC 215/2000, de 18 de septiembre.

La primera, y es de la que se parte, es que cuando enfrentamos y replanteamos las exigencias que implica el cumplimiento y ejercicio de las funciones que corresponden al Tribunal de Cuentas, celebrando los veinticinco años de Constitución, pretendemos que ello forme parte de un discurso, que es necesariamente institucional, expuesto con la amplitud suficiente que permitiría ser asumido por el conjunto de la institución y en general por parte de aquellos que realizan funciones fiscalizadoras en el ámbito del Estado. Con ello se quiere decir lo siguiente: si bien lo que a continuación se va a exponer debe de suyo tener una virtualidad especial desde el parámetro de la eficiencia en el ejercicio de la función jurisdiccional del Tribunal, y ello en el bien entendido de que ese parámetro es igual para todos los que forman parte de la entidad fiscalizadora externa, pues tiene que ver con las condiciones de ejercicio de esa función jurisdiccional; ello, no obstante, se sostiene que estas consideraciones son autónomas, pues podrían formar parte de la reflexión que exige un desarrollo adecuado de la función fiscalizadora del Tribunal.

Pues bien, los elementos de juicio que se proponen son los siguientes:

1º El propio artículo 136 de la Constitución española. Simplemente recordar que la Constitución caracteriza al Tribunal como «el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público».

2º El artículo 2.a) de la LOTC establece que es función propia del Tribunal de Cuentas la *«fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del sector público»*. El artículo 9.1 de la LO describe la función fiscalizadora señalando que se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de **legalidad, eficiencia y economía**.

3º Resulta claro que «el primero» de los controles que realiza el Tribunal en el ejercicio de su función fiscalizadora es justamente el de «legalidad», legalidad que se expresa en el imprescindible examen de ajuste de lo examinado con el ordenamiento jurídico y que se concreta, entre otros aspectos, en el examen de la regularidad contable. Puede subrayarse aquí que en este examen primario de la legalidad será donde se hallen los dos fundamentales indicios, en su caso, de responsabilidad contable, cuales son la existencia de un menoscabo en los caudales o fondos públicos y la apariencia de existencia de una infracción jurídica, de una infracción normativa de tipo presupuestario y contable. Recordemos que tales son dos de los elementos que describe el artículo 49 de la LFTCu, al fijar el con-

cepto de responsabilidad contable, que concreta, adecuadamente, el excesivamente amplio enunciado que contiene la Ley Orgánica en su artículo 38.

4º También se hace innecesario probablemente recordar que el Tribunal de Cuentas como tal está sometido a todas las exigencias que se derivan de la configuración del Estado como Estado social y democrático de Derecho y que el Tribunal de Cuentas, *mutatis mutandis*, también debe responder a criterios de objetividad, eficacia y eficiencia en el desenvolvimiento de la actividad que tiene constitucionalmente atribuida. Ello, junto con las consecuencias que su derivan del estatuto «judicial» de sus miembros (art. 136.3 de la CE) lleva a considerar que el ejercicio de las funciones del Tribunal debe resistir de forma solvente los retos de carácter técnico que se derivan de ser el «supremo órgano fiscalizador del Estado». Resulta interesante recordar que las reflexiones doctrinales que se realizaron tras la aprobación de la Constitución giraran en gran parte alrededor del binomio «relación funcional de dependencia con las Cortes-órgano técnico». Dicho en términos quizá más claros, aquí se está haciendo una alusión indirecta a que el Tribunal debe aparecer como coherente, objetivo, técnico, independiente..., entre el conjunto de instituciones del Estado, y que, aunque no hay duda de que el Tribunal de Cuentas tiene un estatuto y unas condiciones previas para el ejercicio de sus funciones suficientes para el desarrollo adecuado de sus funciones y para generar aquella apariencia de objetividad, independencia, cualificación técnica, etc., ello no obsta para que de forma permanente haya que empeñarse en un juicio crítico sobre la institución y reflexionar acerca de los retos que suscita el desarrollo de sus actividades día a día.

5º El sistema de controles interno y externo jurídicamente establecidos tiene una pretensión universal. Es un lugar común señalar que cualquier institución pública o cualquier persona física o jurídica que maneje fondos públicos está sometida a algún tipo de control: control interno siempre y control externo, además, con intensidad mayor o menor, en general también (aunque solamente nos refiramos al control de la Cuenta General, de las Cuentas de la Administración del Estado o al control de las Cuentas de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales). Ello supone que existe un control universal, se insiste, del sector público y/o fondos públicos de tipo interno, control que de suyo implica de nuevo una forma primaria del control de legalidad, y dentro del mismo el examen, por tanto, de que el gasto se realiza cumpliendo con las exigencias jurídicas de tipo presupuestario y contable. Pero es que también existen los

Órganos de Control Externo, sean éstos de tipo superior, como es el Tribunal de Cuentas, la llamadas «Entidades Fiscalizadoras Superiores», o ya sean las de ámbito regional, los OCEX en nuestro contexto autonómico-constitucional, sin que podamos dejar de mencionar al Tribunal de Cuentas Europeo, tal como se enunció anteriormente.

6º El Tribunal de Cuentas es un órgano de control externo de la actividad económico-financiera del Estado y del conjunto del sector público con las precisiones que establece la Ley Orgánica y la Ley de Funcionamiento (arts. 9 a 14 de la LO y 27 y siguientes de la de Funcionamiento). Conviene de nuevo recordar el artículo 31 de la Ley de Funcionamiento en la medida en que recuerda algunos contenidos claros, que se entiende son inherentes al ejercicio de una adecuada función fiscalizadora, así como la cláusula abierta que contiene el apartado f) del mismo precepto, de importancia radical en la medida en que implica un reconocimiento expreso de la discrecionalidad del Tribunal en el ejercicio de su función fiscalizadora. No es momento aquí de recordar lo que es la discrecionalidad en el ámbito del ejercicio de funciones públicas; lo importante es insistir en que la confianza que está depositada por la Ley en el Tribunal de Cuentas ha de suponer una mayor intensidad en la materia desde el punto de vista de la racionalidad y de la transparencia en la toma de decisiones que afectan al proceso fiscalizador.

7º Resulta notorio que la actividad fiscalizadora que desarrolla el Tribunal de Cuentas se encauza anualmente a través de los programas de fiscalización que cada año aprueba el Tribunal. Es obligado reconocer el esfuerzo que está haciendo la institución, particularmente, y como no podía ser menos, la Sección de Fiscalización, en avanzar en parámetros que, en mi opinión, están inspirados en las pretensiones expuestas de ejercicio ponderado de la discrecionalidad, de un adecuado manejo del principio de oportunidad, de profundización en la motivación, todo lo cual, en último término, se halla dirigido a alcanzar cotas más altas de transparencia en el ejercicio de las funciones de cara al ciudadano, para reforzar en él la confianza de que se está desarrollando un adecuado, objetivo e independiente control de la actividad económico-financiera del sector público¹²; pero ello también es de trascendental relevancia de cara a

¹² «Un buen sistema democrático es, pues, aquel que se esfuerza en partir de la confianza del pueblo en la designación de los gobernantes, por supuesto, pero también por mantenerla constantemente viva, como exige la estructura real del "trust", fiducia o confianza, de modo que el pueblo se reconozca siempre como titular del poder y beneficiario único de sus actuaciones», GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo: *La confianza del pueblo como factor de la democracia*, Civitas, Madrid, 2000, pág. 106.

las propias instituciones que son objeto posible de control externo, que es deseable que vean con «respeto» la actividad que desarrolla el Tribunal. Y es ésta, justamente, la perspectiva desde la que se formulan estas observaciones: colaborar, en la medida de lo posible, en la elaboración del necesario discurso que inspira la progresión de la institución.

8º El Programa de Fiscalizaciones, en efecto, constituye la decisión del Tribunal acerca de lo que se va a fiscalizar. No se olvida que un sustancial conjunto de fiscalizaciones concretas son pedidas por las Cortes Generales y por las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas. Ello, en todo caso, se menciona para poner de manifiesto que el control externo que ejerce el Tribunal de Cuentas no es universal en el sentido antes indicado, sino que es fragmentario, lo que provoca, de nuevo, que sea de especial interés explicar siquiera de forma mínima, pero sí suficiente, el porqué se fiscaliza a «A», entre otras razones porque ello constituye una elección que discrimina a «B».

9º Se es consciente en el Tribunal, por otra parte, de que es preciso incidir en el camino de la homogeneización de los procedimientos de fiscalización. Así se viene poniendo de relieve en los sucesivos programas de fiscalización que el Pleno ha ido aprobando. En este orden de cosas es notorio que la Sección de Fiscalización que se corresponde con el actual Pleno ha realizado un relevante esfuerzo dirigido a integrar las observaciones y propuestas en las fases previas de preparación del Programa de Fiscalizaciones, de manera que se propicia que el Programa final sea realmente el resultado de una reflexión conjunta y colectivamente asumida desde el punto de vista no solamente formal, sino, y esto importa subrayarlo, material y real.

10º Hay un segundo aspecto, que tiene que ver ya directamente con la forma de proponer los informes de fiscalización, que, en su momento, son sometidos a la votación del Pleno, forma que, en lo que ahora interesa resaltar, tiene que ver con la intensidad de la fiscalización. Se es asimismo consciente de que los objetos fiscalizables son de envergaduras absolutamente variables, magnitudes que se amplían en progresión geométrica si pensamos, por ejemplo, en algunas fiscalizaciones horizontales. Ahora bien, sí se considera deseable el que se pudieran convenir ciertos criterios procedimentales que transmitieran esa idea de homogeneidad a la que antes se ha aludido. No se trata de proponer modelos uniformes, pues ello vendría en detrimento con toda probabilidad de la calidad técnica de los informes y posiblemente pondría en riesgo un cierto grado de complejidad acumulativa, que también tendría interés mantener, en aras

de proteger la independencia técnica de los Consejeros de Fiscalización muy en particular. En palabras más pedestres, en ocasiones la «uniformidad» puede suponer «igualar en mínimos», no en «medios» o «máximos» de exigencia. Se trataría, por tanto, de indagar acerca de en qué pueden consistir aquellos criterios, mínimos que serían unos, probablemente, de necesario respeto y que permitirían que otras fiscalizaciones pudieran ser más extensas y otras más intensas, dependiendo de las propias necesidades de la fiscalización, sin que por ello se pusiera en peligro la credibilidad del proceso fiscalizador, considerado de forma global e individualizada.

11º Con todo, y volviendo a la parte que hemos denominado primaria de la función fiscalizadora, la que procura el examen de la regularidad contable y presupuestaria del manejo de los fondos públicos, a partir de la que necesariamente, como antes se ha dicho, surge la apariencia de los dos elementos básicos para empezar a hablar de responsabilidades contables (esto es, la existencia de menoscabo y de una infracción de norma contable o presupuestaria), como decía, volviendo a esa función primaria, resulta obvio que ese control externo no va a abarcar el todo. Ya se ha dicho que ese «todo» debe, al menos, ser controlado internamente; cuestión a analizar de forma autónoma sería la que se deriva de la evidencia de que ese control interno, a los efectos a los que se alude en este momento, no funciona de forma óptima: capítulo aparte exigiría analizar las causas y recordar las iniciativas que puede desarrollar el Tribunal de Cuentas con otras instituciones públicas para, al menos, afrontar parte del problema por vía de la información/formación. El Consejero Javier Medina Guijarro, aludiendo a la conexión entre el control interno y la jurisdicción Tribunal, por otra parte, ha puesto de relieve los especiales problemas que se plantean en ese orden de cosas en el terreno local, a cuyas observaciones me remito¹³. La percepción, además, de que esas conexiones no funcionan de la mejor forma, como antes decía, sirve, por otro lado, para reafirmar la validez contrastada de la amplia legitimación activa que prevé la Ley Orgánica para el planteamiento de pretensiones de orden contable (art. 47.1), sin perjuicio de la que corresponde al Ministerio Fiscal en defensa de la legalidad y de utilidad como mecanismo de cierre del mecanismo de la acción pública (arts. 47.3 y 56 de la LFTCu), cuya función es análoga, salvando las distancias, a la que despliega la acción pública en determinados ámbitos del Derecho Administrativo –urbanismo, me-

¹³ Javier MEDINA GUIJARRO: Mesa Redonda: «El futuro del enjuiciamiento contable», REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO, vol. IV, septiembre de 2002, nº 12, tomo I, págs. 85 y 86.

dio ambiente– y de manera singularmente cualificada en el orden jurisdiccional penal.

12º Ello, en todo caso, no es óbice para evaluar el problema de forma autónoma desde el punto de vista de la actividad fiscalizadora que realizan los Órganos de Control Externo. Y ese análisis debe hacerse, en mi opinión, muy al margen de que la competencia básica para la determinación de la responsabilidad contable esté atribuida al Tribunal de Cuentas a través de su Sección de Enjuiciamiento; dicho en otros términos, polémicos, lo mismo se debería mantener en el caso de que esa competencia estuviera atribuida a cualquier otra autoridad judicial¹⁴, posición ésta que no se defiende por cierto¹⁵, como no lo es en amplios sectores doctrinales¹⁶, pero que se formula a título de hipótesis para desvincularla de cualquier «contaminación corporativa» de que pudieran tildarse estas palabras.

13º. Pues bien, la visión fragmentaria en relación con la regularidad contable, bien sea vista aquella fragmentariedad porque los objetos a fiscalizar son limitados, unos y no otros, o bien lo sean porque respecto de un objeto fiscalizado específico las técnicas de muestreo por su propia naturaleza identifican sólo los supuestos analizados, objeto de la muestra, y no los otros, es lo cierto que nos encontramos en la realidad con una situación que hay que poner de manifiesto para que el Tribunal valore si esa situación es asumible institucionalmente, o no, desde parámetros constitucionales. Lo mismo cabe decir, se reitera, de la actuación fiscalizadora que realizan los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas. Y se predica de todos estos institutos aún con mayor intensidad si se recuerda que los Órganos de Control Externo deben preservar la integridad de los caudales públicos, que condición necesaria para preservarla, no su-

¹⁴ Como señaló Antonia AGULLÓ AGÜERO en el Seminario celebrado en Santander los días 11 y 12 de julio de 2002 en la Mesa Redonda citada en la nota anterior sobre «El futuro del enjuiciamiento contable» –misma referencia bibliográfica, pág. 71, resulta inevitable plantear la discusión en algún momento en el marco del «debate del contencioso-administrativo».

¹⁵ Me remito a este respecto a lo que ya expresé en el Seminario celebrado en El Escorial los días 29 de julio a 2 de agosto de 2002, REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO, vol. IV, septiembre de 2002, nº 12, tomo 2, págs. 208 y 209.

¹⁶ A modo de ejemplo reciente podemos citar al profesor Francesc VALLÉS VIVES cuando dice que «el enjuiciamiento de la responsabilidad contable requiere para poder ser eficaz una serie muy compleja de conocimientos técnicos y jurídicos, de ahí que su determinación y exigencia se haya atribuido a unos órganos específicos, como son los Tribunales de Cuentas, atendiendo a su especialización material, a los que se les atribuye naturaleza jurisdiccional...», en *El control externo del gasto público. Configuración y garantía constitucional*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2003, pág. 248.

ficiente, es que el control de legalidad de la forma anunciada debe realizarse y que, en último término, la consecución de aquella integridad dispone de un instrumento idóneo, cual es el proceso contable.

Las consideraciones expuestas cobran más fuerza si cabe cuando se habla desde la perspectiva de un/a Consejero/a de Enjuiciamiento. Como tantas veces se ha dicho, la jurisdicción del Tribunal de Cuentas es función separada, en cuanto a su naturaleza, de la fiscalización, pero, al propio tiempo, es también instrumento fundamental para preservar la intangibilidad de los fondos públicos y permite cerrar el ciclo de fiscalización al permitir restablecer esa intangibilidad a través de un proceso judicial que es plenamente respetuoso con las exigencias que constituyen el contenido del derecho constitucional del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24. CE), que es susceptible de ser revisado por la instancia judicial superior, el Tribunal Supremo, y ser examinado por los cauces ordinarios ante el Tribunal Constitucional –como lo ha sido por vía de recurso de inconstitucionalidad y de amparo, como se ha visto–. Como decía en 1984 el que fue Presidente del Tribunal de Cuentas, Pascual Sala¹⁷, hablando del control externo de la actividad económico-financiera del sector público, *«si éste se limitara únicamente a poner de relieve las anomalías e irregularidades que se detectasen en ella, sin posibilidades de restablecer el equilibrio tras un menoscabo de los caudales o efectos públicos, sería un sistema insuficiente y, en muchos puntos, ineficaz. La nueva Ley, al optar por la judicialización, decididamente ha prestado un auténtico servicio al Estado de Derecho proclamado por la Constitución»*.

Si se trata de avanzar en la adecuada y moderna prestación de ese servicio al Estado de Derecho, no queda más remedio que seguir analizando cuáles son las posibilidades de superación progresiva de las disfunciones que podamos observar. Las vías para ello se irán articulando a través del trabajo cotidiano, a la hora de ejercer cada uno nuestros cometidos, siempre que el pensamiento siga volando libre por los anchos campos que garantiza a todos el Estado Social y Democrático de Derecho que instauró la Constitución de 1978.

¹⁷ *La jurisdicción contable. Las responsabilidades contables y su enjuiciamiento en la nueva Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de España*, Servicio de Publicaciones del Tribunal de Cuentas.