

2. Derecho Financiero y Tributario

JUSTICIA CONTABLE Y COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN ESPAÑA*

Por el Dr. D. Clemente CHECA GONZÁLEZ.

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Extremadura.

S U M A R I O

1. IDEAS PREVIAS SOBRE EL CONTROL CONTABLE
2. CONCEPTO Y CLASES DE CONTROL
3. TRIBUNAL DE CUENTAS Y COMUNIDADES AUTÓNOMAS
4. LOS ÓRGANOS PROPIOS DE CONTROL CONTABLE DE LAS
COMUNIDADES AUTÓNOMAS

* Este texto constituye mi intervención en el Convenio Giustizia e Regioni celebrado en Bolonia durante los días 1 y 2 de diciembre de 1989.

1. IDEAS PREVIAS SOBRE EL CONTROL CONTABLE

La palabra control es un galicismo que proviene de la francesa «controle», la cual, a su vez, es una contracción de «contre-rolé», y significa, tal como han puesto de relieve PALAO TABOADA, RUIZ-AYÚCAR DE MERLO y ÁLVAREZ BONALD ¹, doble registro con fines de verificación.

La idea de control, aunque inherente a la organización constitucional liberal, cobra mayor importancia según el volumen y entidad de la actividad que sea objeto del mismo, y por ello, como señalan CAZORLA PRIETO, FERNÁNDEZ VICTORIO Y CAMPS y LOZANO SERRANO ², en nuestros días más que nunca ocupa un lugar destacado en los cimientos básicos de la ordenación jurídico-político-económica de una comunidad, hasta el punto de considerarse que el control contable es esencial para la Hacienda Pública, pues todo cuanto contribuya, como él, a reforzar las garantías en el empleo de los gastos públicos viene, en definitiva, a fundamentar la actuación de los poderes públicos en cuanto detractores de riquezas individuales, y sólo de esa manera puede considerarse al Derecho Finan-

1 Vid. PALAO TABOADA, *Derecho Financiero y Tributario. Derecho Presupuestario, I. Ingresos públicos no tributarios*. Ed. Colex, 2.ª ed., Madrid 1987, p. 133; RUIZ-AYÚCAR DE MERLO, *La auditoría y el control interno del Sector Público*, I.E.F., Madrid 1987, Monografía n. 57, p. 13, y ÁLVAREZ BONALD, «El papel de los Tribunales de Cuentas en las sociedades democráticas», en *El control económico-financiero de los fondos públicos en una sociedad democrática*, I Jornadas de la Cámara de Comptos de Navarra, Pamplona 1983, p. 274.

2 Vid. CAZORLA PRIETO, «El control financiero externo del gasto público en la Constitución», *P. y G.P.*, n. 2, 1979, p. 82; FERNÁNDEZ-VICTORIO y CAMPS, *El control externo de la actividad financiera de la Administración Pública*, I.E.F., Madrid 1977, pp. 11 y ss., y LOZANO SERRANO, *Las subvenciones del Estado a los municipios*, I.E.A.L., Madrid 1981, p. 164.

ciero, en su conjunto, como un elemento de solidaridad y un factor de cohesión de la estructura social.

2. CONCEPTO Y CLASES DE CONTROL

En una definición amplia, englobante de las diversas situaciones en que el control contable opera, se puede entender por tal la función de constatación que un órgano realiza sobre la actividad de otro, a través de un juicio, y que conlleva la aplicación de una medida que puede recaer bien sobre la actividad, bien sobre el órgano que la dictó, como ha puesto de manifiesto TOLÍVAR ALAS ³, quien añade que el juicio comporta un examen de la conformidad de la actividad objeto de control a unos determinados criterios (de legalidad, de racionalidad, de eficiencia, etc.), produciéndose en todo caso la medida, ya que aun en el supuesto de plena conformidad de la actividad a la regla con la que se juzga se deriva una consecuencia susceptible de ser calificada como tal.

Dicho control —que se justifica por su calidad de medio que asegura la consecución de fines que trascienden e inspiran la propia organización administrativa— en materia estrictamente económico-financiera se puede dividir, esencialmente, en control interno y control externo, siendo el primero el que se ejerce por órganos de la propia Administración y respecto de ella misma, mientras que el externo es el que se lleva a cabo por órganos independientes de la Administración, clasificación ésta que es fundamental porque, como bien ha señalado PALAO TABOADA ⁴, la naturaleza del órgano controlador determina el tipo y las características básicas del control que se realice.

El control interno, aunque habitualmente se le califique de tal, no es propiamente una forma de control, sino, como han indicado GONZÁLEZ GARCÍA, VEGA HERRERO, LEJEUNE VALCÁRCCEL y ESEVERRI MARTÍ-

43 Vid. *El control del Estado sobre las Comunidades Autónomas*, I.E.A.L., Madrid 1981, pp. 93 y 94.

4 En *Derecho Financiero y Tributario*, I, ob. cit., p. 134.

NEZ ⁵ una contribución adicional al perfeccionamiento y rigor jurídico del acto supervisado, y ello porque en buena técnica jurídica la actividad de control, para ser tal, exige ser ejercida por sujeto ajeno al controlado. Quizá por ello la Constitución española no alude a él, aunque esta omisión también puede explicarse, como apunta FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ ⁶, en base a un hábito del constitucionalismo español que no ha tocado ni tratado habitualmente este tema. Sea como fuere, lo cierto, como ha puesto de relieve ARAGÓN SÁNCHEZ ⁷, es que este control, entre comillas —que en no pocas ocasiones sólo se ejercita para preparar o ajustar la actividad financiera al control externo, convirtiéndose así en una suerte de asesoramiento para salir indemne o ileso de este último, como ha escrito ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA ⁸—, no basta para garantizar adecuadamente una eficaz gestión económico-financiera, debiendo por ello ser complementado por el externo —que ya si es un auténtico y verdadero control— si se quiere que los ciudadanos tengan una garantía seria de que sus aportaciones dinerarias, base de la prestación de los servicios públicos, son debidamente administradas.

En España susodicho control se lleva a cabo por el Tribunal de Cuentas, órgano al que se refiere el art. 136 de la Constitución española, y que ha sido después regulado y desarrollado por la Ley Orgánica 2/1982,

5 Vid. GONZÁLEZ GARCÍA, «Una aproximación al tema de la naturaleza jurídica del Tribunal de Cuentas», en *El Tribunal de Cuentas en España*, vol. I, Dirección General de lo Contencioso del Estado, I.E.F., Madrid 1982, p. 601; GONZÁLEZ GARCÍA. VEGA HERRERO. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, «El control de los gastos públicos de las Corporaciones locales por el Tribunal de Cuentas», en *Organización territorial del Estado (Administración local)*, vol. II, I.E.F., Madrid 1985, p. 1566; LEJEUNE, «El papel de los Tribunales de Cuentas en una sociedad democrática», en *El control económico-financiero de los fondos públicos en una sociedad democrática*, ob. cit., p. 293, y ESEVERRI, «El control jurídico del gasto público», en *El Tribunal de Cuentas en España*, vol. I, ob. cit., p. 484.

6 En «Perfiles constitucionales del Tribunal de Cuentas», en *El Tribunal de Cuentas en España*, vol. I, ob. cit., p. 22.

7 Vid. «El control de la actividad económico-financiera de las Corporaciones locales», en *El Tribunal de Cuentas en España*, vol. I, ob. cit., p. 239.

8. Vid. su Nota introductoria al trabajo de H. SCHAFER, «Control de la economía financiera pública», *P. y G.P.* n. 2, 1979, p. 275, y su artículo, «Naturaleza del control financiero en la Administración Pública», *Cívitas, R.E.D.F.*, n. 36, 1982, p. 605.

de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (L.O.T.Cu., en adelante) y por la Ley 7/1988, de 5 de abril, de funcionamiento del Tribunal de Cuentas (L.F.T.Cu., en adelante), refiriéndose también a él tanto la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del Régimen Local como la más reciente Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

3. TRIBUNAL DE CUENTAS Y COMUNIDADES AUTÓNOMAS

De acuerdo con el artículo 136 de la Constitución surgió la duda, en un primer momento, de si las cuentas, así como la gestión económica de las Comunidades Autónomas, correspondían o no ser fiscalizadas por el Tribunal de Cuentas, problema éste que se suscitó debido a la contradicción existente entre los dos primeros números del citado artículo 136, ya que mientras el primero se refiere al sector público sin restricción alguna; el segundo, por el contrario, lo hace específicamente al sector público estatal.

Tal polémica quedó, sin embargo, definitivamente zanjada por la L.O.T.Cu., ya que al considerar ésta, en su artículo 4, que, entre otros entes, las Comunidades Autónomas integran el sector público, es claro ya, sin duda de ningún tipo, que el Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica de las Comunidades Autónomas según dispone el artículo 1 de esta Ley, justificándose ese control en los principios constitucionales de unidad y solidaridad, cuya correcta aplicación hace necesaria la existencia de una fiscalización central sobre la actividad financiera de las Comunidades Autónomas, con independencia de que los recursos de que éstas se nutran provengan de la Hacienda Pública a través de cesiones, recargos o transferencias del Fondo de Compensación Interterritorial o, por el contrario, estén constituidos fundamentalmente por ingresos propios.

Dicho esto, hay que señalar inmediatamente que, según el artículo 136 de la Constitución, dos son las funciones que compete realizar al Tribunal de Cuentas español en relación con la actividad económico-financiera de las Comunidades Autónomas: la fiscalizadora y la jurisdic-

cional, reiterándose esto mismo en los artículos 1 y, sobre todo, 2 de la L.O.T.Cu., precepto este último que señala claramente que son misiones propias de este órgano:

a) La fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del sector público, y

b) El enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.

Se asemeja así el Tribunal de Cuentas español a los de tipo francés o latino, que tienen atribuida esta doble misión: la de enjuiciamiento de las cuentas y depuración de la responsabilidad derivada del manejo de fondos públicos, por una parte, y la del examen de la actividad financiera con el fin de informar a los poderes públicos sobre la forma en que aquélla se ha realizado, por otra.

Ambas misiones, siguiendo los textos legales aplicables al efecto, son igualmente relevantes —a pesar de que determinados autores se han decantado por la primacía de la función fiscalizadora respecto a la jurisdiccional—, y así lo ha puesto de relieve con total rotundidad la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 1988, con la que estoy en completo acuerdo, pues aunque ciertamente en la legislación española se ha potenciado la función fiscalizadora, ello no debe entenderse en modo alguno como que la misma se presente como sustitutiva de la función tradicional de carácter jurisdiccional, y ello por dos razones. En primer lugar, porque tanto el artículo 136 de la Constitución española como la Ley Orgánica que lo desarrolla asigna al Tribunal de Cuentas una función inequívocamente jurisdiccional: ha de actuar como un Tribunal de Justicia, y en este sentido juzga en su propia jurisdicción contable las infracciones de Derecho cometidas por quienes administran fondos públicos. Y, en segundo lugar, porque si el manejo de los fondos públicos ha de ser controlado, y no parece que pueda ser de otra forma, no basta con el control interno proporcionado por la propia Administración. En este Contexto, la existencia de un órgano ajeno y externo a la propia Administración, que se pronuncie sobre la acomodación del gasto público al ordenamiento jurídico, es una necesidad insoslayable, necesidad a la que la Constitución española responde con la función jurisdiccional que atribuye al Tribunal de Cuentas.

En cuanto a la *función fiscalizadora* hay que indicar que ésta, de acuerdo con el artículo 9 de la L.O.T.Cu., se refiere al sometimiento de la actividad económico-financiera de las Comunidades Autónomas a los principios de legalidad, eficiencia y economía en relación con la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos. De aquí se desprende que cualquier aspecto de la actividad financiera regional puede ser objeto de fiscalización por el Tribunal de Cuentas, y dentro de ellos, en particular, los que tengan relación con la Cuenta General de los entes regionales; los contratos que los mismos celebren; la situación y variación de su patrimonio; los expedientes sobre créditos extraordinarios y suplementos de crédito; las incorporaciones, ampliaciones, transferencias y demás modificaciones de los créditos presupuestarios iniciales; y cualesquiera otros que resulten adecuados al cumplimiento de su misión, todo ello a la vista de los artículos 10 y 11 de la L.O.T.Cu., y 31 de la L.F.T.Cu.

Con esta forma de control se trata de ver, como ya se indicó, si la gestión económico-financiera de las Comunidades Autónomas se ajusta o no a los principios de legalidad, eficiencia y economía. El primero de ellos es mera resultante del principio de legalidad de la actividad administrativa, principio éste conquista del Estado de Derecho y en base al que se exige que la Administración se ajuste en su obra, en todas sus actuaciones, a la ley y al Derecho, de tal modo que la acción administrativa no será válida si no responde a una previsión normativa, como han puesto de relieve GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ⁹. Los controles que tienen por objeto verificar el acatamiento a los principios de eficiencia y economía tienen en común la nota de tener que ser realizados con un criterio distinto del mero de legalidad, y suponen un ahondamiento y una profundización en la función de control, que ya no se puede limitar de este modo a comprobar tan sólo si la actividad financiera se somete o no a la normativa vigente, sino que debe asimismo pronunciarse acerca de si la gestión del gasto público responde también a los criterios de una buena gestión económica, intentándose alcanzar con el consurso de estos últimos controles —que encuentran su fundamento

9 En *Curso de Derecho Administrativo*, I, Cívitas, Madrid 1984, p. 418.

legal primario en el artículo 31.2 de la Constitución española, que trata de establecer el principio de justicia material del gasto público— el fundamental objetivo de la optimización en la asignación de los recursos públicos.

Bien podría decirse, en base a lo anterior, que el control externo total de las Administraciones financieras regionales está constituido por tres piezas integrantes de un círculo completo (ciclo cerrado) que en el primer sector se inicia con un control preocupado principalmente de los aspectos jurídico-formales, que va avanzando hacia el control de la adecuación y sanidad financieras y termina en el examen de la economicidad. Se trata de tres piezas trabadas entre sí, tres piezas absolutamente necesarias para constituir un todo eficaz y armónico, y tres piezas, por último, como ha señalado QUEROL BELLIDO ¹⁰, que no pueden nunca desconocerse las unas a las otras. Si se tratase de representar gráficamente este esquema, podría decirse que el control global resulta ser la base de una pirámide cuyas tres caras que se elevan sobre la superficie representan, escalonadamente, las participaciones de cada control en cada nivel. El nivel más próximo a la base vendría a ser el control de legalidad, el más extenso y quizá el más fácilmente accesible. El nivel intermedio el control de carácter financiero, menos extenso que el anterior y de accesibilidad más difícil y un poco remota. Y, por fin, el control de eficacia, que sería la culminación del control objetivo final, más lejano y difícil, y que reposaría en los dos precedentes.

Todos estos controles, cuando son efectuados por el Tribunal de Cuentas, es claro que se realizan a posteriori, pues previamente ya han tenido que ser llevados a cabo también a nivel interno por las Comunidades Autónomas, razón por la que en este caso tienen, sobre todo, el fin de convertirse en mecanismos de corrección funcional, como ha indicado ALBAÑINA GARCÍA-QUINTANA ¹¹, tendentes a poner de relieve los defec-

¹⁰ Vid. «Independencia y organización del control financiero en España», *P. y G.P.*, n. 16, 1983, p. 129.

¹¹ En «La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas», *El Tribunal de Cuentas en España*, vol. I, ob. cit., p. 47.

tos de la fiscalización previa o de la fiscalización concurrente o simultánea.

El modo concreto de llevarse a cabo en mi país la fiscalización de las Comunidades Autónomas se apunta escuetamente en el artículo 23.2 de la L.O.T.Cu., que señala que: «La Sección de Fiscalización se organizará en departamentos sectoriales y territoriales, al frente de cada uno de los cuales estará un Consejero de Cuentas».

Ésta es la única referencia que en el texto legal se contiene respecto a los Departamentos Territoriales, que son los encargados de fiscalizar la actividad económico-financiera de las Comunidades Autónomas, concisión ésta que dio origen a dos tesis contrapuestas acerca del modo en que los mismos debían concebirse.

Una primera —que partía de la base de que los que la mantenían estimado como modelo organizativo más idóneo la creación de Secciones Territoriales del Tribunal de Cuentas que deberían ejercer sus misiones en el ámbito geográfico de cada Comunidad Autónoma—, que entendía que susodichos Departamentos Territoriales, a pesar del cambio de denominación, Sección por Departamento, estaban abocados a cumplir las mismas funciones y a estructurarse del mismo modo que aquéllas. Se trataría, en suma, de que dichos Departamentos fuesen órganos desconcentrados del Tribunal de Cuentas en el ámbito geográfico de cada Comunidad Autónoma, como indicaron al respecto JIMÉNEZ LUNA ¹² y CAZORLA PRIETO ¹³.

Y una segunda, en fin, que entendía que cuando el legislador habla de Departamentos Territoriales se está refiriendo únicamente a una mera diferenciación orgánica del propio Tribunal de Cuentas, algunas de cuyas unidades se denominarían precisamente de esta forma por tener encomendada la fiscalización de las Administraciones Públicas territoriales.

12 En «El Tribunal de Cuentas y la descentralización de las técnicas de fiscalización sobre las Corporaciones locales», en *El Tribunal de Cuentas en España*, ob. cit., p. 816.

13 Vid. *El control de las Corporaciones locales por el Tribunal de Cuentas*, I.E.A.L., Madrid 1982, pp. 115 y ss.

Dejando aparte el dato de que de *lege ferenda* tal vez hubiese sido aconsejable la creación de auténticas Secciones Territoriales del Tribunal de Cuentas, tal y como propugnaba el Informe de la Comisión de Expertos sobre autonomías —opinión que se recogió en el artículo 20 del Proyecto de Ley Orgánica y Armonizadora del Proceso Autonómico (L.O.A.P.A.), y que se mantuvo en el artículo 14 de la Ley 13/1983, de 14 de octubre, de Regulación General del Proceso Autonómico, precepto éste posteriormente derogado de manera expresa por la Disposición Final Primera, 2, de la L.F.T.Cu.—, lo cierto es que, tal y como está redactado el artículo 23 de la L.O.T.Cu., pocas dudas cabía albergar acerca de que lo que en verdad se quiso en él fue acoger la segunda de las tesis citadas, ya que, teniendo en cuenta exclusivamente su tenor literal, difícilmente se puede sostener que se estuviese pensando en una estructura territorializada de la Sección de Fiscalización si al frente de cada uno de los Departamentos Sectoriales y Territoriales tiene que estar un Consejero de Cuentas, ya que al ser estos doce malamente se podría llegar a alcanzar ese objetivo, como ha puesto de manifiesto FANLO LORAS¹⁴, debido a que el número de Comunidades Autónomas españolas es superior.

Esta polémica, en el momento presente, se ha zanjado definitivamente tras la promulgación de la L.F.T.Cu., en cuyo Preámbulo se puede leer, al tratar de la función fiscalizadora y de la coordinación del Tribunal de Cuentas con los órganos de control externo que puedan existir en las Comunidades Autónomas, que la creación de dichas Secciones Territoriales es innecesaria, puesto que ello «lejos de conducir a una fiscalización eficaz, supondría, en la mayor parte de los casos, una concurrencia de competencias y una antieconómica duplicación de esfuerzos en materia de control».

Por lo que se refiere a la *función jurisdiccional* es preciso señalar que la misma aparece definida en el artículo 2.b) de la L.O.T.Cu., que

14 Vid. *El Tribunal de Cuentas y las Corporaciones locales (Aspectos organizativos del control económico-financiero de las Corporaciones locales)*, I.E.A.L., Madrid 1986, p. 124.

señala que la misma viene constituida por «el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos».

Se desprende de este precepto que el concepto de responsabilidad contable constituye el eje cardinal de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, como han señalado PALAO TABOADA ¹⁵ —quien añade, sin embargo, que el calificativo de contable es excesivamente restrictivo, puesto que la responsabilidad a la que se aplica no está necesariamente unida a la rendición y examen de las cuentas públicas, al aplicarse asimismo a los alcances descubiertos fuera de las cuentas, según precisa el artículo 15.2 de la L.O.T.Cu.— y MENDIZÁBAL ALLENDE ¹⁶, y a él se refiere el artículo 38.1 de la L.O.T.Cu., que dispone: «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», precepto que concuerda con los artículos 21 y 140 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, que no hacen sino aplicar al ámbito de la gestión de los fondos públicos el principio general de responsabilidad consagrado en el artículo 1902 del Código Civil español.

Este artículo 38.1 de la L.O.T.Cu. planteó el problema de su desmesurada extensión, pues del mismo se podía extraer la conclusión de que la reparación de cualquier daño causado a los caudales o efectos públicos, por una acción u omisión contraria a la Ley, caía dentro de la competencia del Tribunal de Cuentas, con lo que se atribuiría a éste el conocimiento de todos los supuestos de responsabilidad frente a la Administración, inclusive independientemente de que proviniesen o no de quienes tuviesen a su cargo el manejo de caudales o efectos conceptuales como públicos, hecho que indudablemente supondría un trasvase de competencias de la jurisdicción ordinaria a la contable que, como tal, sería inconstitucional por atentatorio contra los principios de unidad y exclusividad en el ejercicio de la jurisdicción que a los Jueces y Magis-

¹⁵ En *Derecho Financiero y Tributario*, I, ob. cit., pp. 179 y 180.

¹⁶ En «La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas», en *El Tribunal de Cuentas en España*, vol. I, ob. cit., p. 95.

trados integrantes del Poder Judicial reconoce el artículo 117 de la Constitución española.

Fue el propio Tribunal de Cuentas quien, consciente de este problema, comenzó a perfilar y a acotar la noción de responsabilidad contable en términos más restringidos a través de sus Autos de 11 y 18 de enero y 12 de diciembre de 1986, y en sus Sentencias de 18 de abril y 28 de octubre del mismo año. Estas decisiones, junto con el criterio manifestado por el Consejo General del Poder Judicial en su informe de 29 de enero de 1986, fueron tenidas en cuenta por el legislador para, a través de la L.F.T.Cu., concebir a la jurisdicción contable restrictivamente y dentro de los justos límites para poderla hacer compatible con lo dispuesto en el citado artículo 117 del texto constitucional español; y así, efectivamente, en el artículo 49.1 de esta última Ley se atribuyó a dicha jurisdicción el conocimiento de las pretensiones de responsabilidad que se dedujesen contra quienes, teniendo a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, e interviniendo dolo, culpa o negligencia graves, originasen menoscabo en los mismos a consecuencia de acciones u omisiones contrarias a las normas reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad aplicables a las Entidades del sector público (entre ellas las Comunidades Autónomas) o a las personas o entidades beneficiarias o perceptoras de subvenciones, créditos, avales u otras ayudas procedentes de dicho sector.

El concepto de responsabilidad contable no es, por otra parte, unívoco, sino que, a tenor del art. 38.2 de la L.O.T.Cu., existen dos clases de responsabilidad contable: *directa* y *subsidiaria*. La primera es la establecida para quienes ejecuten, fuerzen o induzcan a ejecutar, o cooperen en la comisión de los hechos, o participen con posterioridad para ocultarlos o impedir su persecución, concepto éste que comprende tanto a los autores en el sentido del artículo 14 del Código Penal español, esto es, al autor propiamente dicho, al inductor y la cooperador necesario, cuanto a los cómplices y encubridores (cfr. artículos 16 y 17 del Código Penal); mientras que la segunda se aplicará a quienes por negligencia o demora en el cumplimiento de obligaciones atribuidas de modo expreso por las Leyes o Reglamentos hayan dado ocasión directa o indirecta a que los caudales públicos resulten menoscabados o a que no pueda conseguirse

el resarcimiento total o parcial del importe de las responsabilidades directas, con lo cual se aprecia claramente su carácter de segundo grado, tal y como señaló con acierto la Sentencia del Tribunal de Cuentas de 9 de septiembre de 1987.

La responsabilidad directa, cuando son varios los responsables de esta índole, es siempre solidaria, según dispone el artículo 38.3 de la L.O.T.Cu.; mientras que para la subsidiaria, aunque nada dice mencionada Ley, hay que entender en buena lógica que el régimen aplicable es el de mancomunidad simple, habiéndolo así declarado ya, por otra parte, la Sentencia del Tribunal de Cuentas de 21 de septiembre de 1987.

En punto a la extensión de la responsabilidad, la directa, según el artículo 38.3 de la L.O.T.Cu., comprende todos los perjuicios causados; mientras que la subsidiaria se limita sólo a los que sean consecuencia de los actos del responsable, pudiendo, además, moderarse en forma prudente y equitativa, como señala el número 4 del citado artículo 38.

Ambos tipos de responsabilidad, por otra parte, 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 (cfr. art. 38.5 de la L.O.T.Cu.), lo que equivale a la concesión por ley del beneficio de inventario en relación con las deudas originadas por esta responsabilidad.

Señalemos, por último, respecto a este tema, que las características predicables de la jurisdicción del Tribunal de Cuentas español se recogen en el artículo 17.1 de la L.O.T.Cu., que indica que la misma es «necesaria e improrrogable, exclusiva y plena». Es necesaria porque actúa de modo permanente y sin excitación de parte. Es improrrogable porque las cuestiones de que conoce no pueden llevarse a otros órganos de decisión. Es exclusiva porque la jurisdicción contable le está atribuida al Tribunal de Cuentas con preferencia a cualquier otro órgano, sin que ese ámbito acotado quepa la interferencia de potestades ajenas, como ha señalado MENDIZÁBAL ALLENDE¹⁷. Es, por fin, plena porque para dilucidar la

17 Vid. «La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas», ob. cit., p. 104.

responsabilidad contable puede entrar a resolver cuantos temas se le presenten, esto es, tanto las cuestiones de hecho cuanto sus implicaciones jurídicas, extendiéndose incluso, a los solos efectos del ejercicio de su función, al conocimiento y decisión de las cuestiones prejudiciales e incidentales —salvo las de carácter penal—, que constituyan elemento previo necesario para la declaración de responsabilidad contable y estén con ella relacionadas directamente, tal y como preceptúa la L.O.T.Cu., que añade que la decisión que se pronuncie no producirá efectos fuera del ámbito de la jurisdicción contable.

4. LOS ÓRGANOS PROPIOS DE CONTROL CONTABLE DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Hasta aquí me he referido de modo exclusivo a la función de control desarrollada por el Tribunal de Cuentas sobre la actividad económico-financiera de las Comunidades Autónomas. Ahora bien, hay que tener presente que cabe también la posibilidad de que las propias Comunidades Autónomas españolas cuenten con órganos propios y específicos de control para fiscalizar la actividad económico-financiera por ellas desarrollada, planteándose así el problema de la delimitación del alcance y contenido de las misiones que esos órganos pueden llevar a cabo, y, asimismo, la cuestión de las relaciones que puedan existir entre ellos y el Tribunal de Cuentas central.

La posibilidad de existencia de estos órganos de control propios de los Entes autónomos regionales se recoge con total claridad en el artículo 22 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (L.O.F.C.A.), en donde, tras señalarse que al Tribunal de Cuentas corresponde realizar el control económico y presupuestario de las Comunidades Autónomas, se añade que ello es sin perjuicio de los sistemas e instituciones de control que las mismas puedan adoptar en sus respectivos Estatutos, y en su caso las que por la Ley se autorizasen en el territorio comunitario. Y en parecidos términos se expresa también la L.O.T.Cu. en sus artículos 1 y 26.3. Y decimos en parecidos términos, y no en iguales, ciertamente entre la L.O.F.C.A. y la L.O.T.Cu. existe una diferencia

que ha dado lugar a ciertas vacilaciones en la doctrina española, diferencia que se pone de manifiesto al observar que mientras en la L.O.F.C.A. se indica que esos órganos de control económico-financiero regionales pueden venir adoptados en los Estatutos de las Comunidades Autónomas y, en su caso, en la Ley; la L.O.T.Cu., por el contrario, se refiere únicamente a los órganos fiscalizadores de cuentas que puedan preverse en los respectivos Estatutos de Autonomía, de donde parece desprenderse que aquellas Comunidades Autónomas que no hayan recogido en sus Estatutos la creación de un órgano de control de cuentas similar al Tribunal de Cuentas estatal no podrían crearlo por Ley, al margen de que si pudiesen, por supuesto, prever otros sistemas de control económico y presupuestario de su sector público.

Entiendo que la manera más lógica de resolver esta controversia no es la de entender lo dispuesto por la L.O.T.Cu. como una prohibición de que las Comunidades Autónomas que no hayan previsto estatutariamente la posibilidad de creación de estos órganos de control interno no los puedan poner en marcha posteriormente a través de una Ley regional ordinaria, sino sencillamente como un olvido, tesis que se confirma en la práctica española desde el momento que existen ya diversos órganos de control interno, como por ejemplo, los de Andalucía, País Vasco y Baleares, a los cuales no aludían sus respectivos Estatutos, siendo su creación obra exclusiva de las correspondientes leyes regionales, sin que por ello éstas hayan sido objeto de recurso por este motivo.

Hay que admitir, por tanto, en mi opinión, la posibilidad de crear estatutariamente (casos de Cataluña, Galicia, Navarra y Valencia) o legalmente (supuestos ya reseñados), órganos fiscalizadores de cuentas propias de las Comunidades, similares y paralelos al Tribunal de Cuentas estatal español, salvo el supuesto, naturalmente, como ha indicado FERNÁNDEZ JUNQUERA ¹⁸, de que los propios Estatutos se hayan remitido expresamente para el control de sus cuentas al Tribunal de Cuentas del Estado,

¹⁸ Vid. «Notas sobre el Tribunal de Cuentas y las Comunidades Autónomas», *P. y G.P.*, n. 19, 1984, p. 80.

como sucede en determinadas regiones, como Asturias, Cantabria, La Rioja, Murcia y Madrid.

Dichos órganos son perfectamente viables desde el punto de vista constitucional, ya que los artículos 136 y 153.d) de la Constitución española no otorgan al Tribunal de Cuentas competencia exclusiva para el control de las Comunidades Autónomas, siempre que se respete, eso sí, la posición de «supremo órgano fiscalizador» del sector público que aquél ostenta, tesis que ha sido corroborada por la Sentencia del Tribunal Constitucional 187/1988, de 17 de octubre, en donde también se puso de manifiesto la conveniencia de emplear técnicas tendentes a reducir a unidad la actuación del Tribunal de Cuentas y de los órganos de control económico-financieros regionales, para así evitar duplicidades innecesarias o disfuncionalidades, que serían contrarias a los criterios de eficiencia y economía enunciados en el artículo 31.2 de la Constitución española.

A esta necesidad de coordinación aludida ya se había referido la propia L.F.T.Cu., que se adelantó así, en cierto modo, a la solución propugnada por el Tribunal Constitucional, la cual en su artículo 29, dispuso al efecto que los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas coordinarían su actividad con la del Tribunal de Cuentas a través del establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización que garantizaran la mayor eficacia en los resultados y evitasen así la duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras; concretándose aun más al señalarse que los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas deberían remitir al Tribunal de Cuentas los resultados individualizados del examen, comprobación y censura de las cuentas de todas las entidades del sector público autonómico; e indicando, por último, coherentemente con el carácter de supremo que al Tribunal de Cuentas otorgó la Constitución española, que éste, mediante acuerdo plenario, podría solicitar de los órganos de fiscalización externa de las Comunidades Autónomas, la práctica de concretas funciones fiscalizadoras, tanto referentes al sector público regional como al estatal.

De todo ello se desprende, en mi opinión, que nos encontramos, al enfrentarnos con los órganos de control regionales y con el Tribunal de Cuentas, ante órganos de distinto nivel que desempeñan una misma

función, y ambos, como ha indicado ESPINOSA FERNÁNDEZ ¹⁹, con competencias originarias, necesitados por ello mismo de coordinación a través del establecimiento de unas estrechas relaciones de colaboración, como ya apuntó en su día SÁNCHEZ SERRANO ²⁰. El que esto sea así implica que la función fiscalizadora de estos órganos de control externo de las Comunidades Autónomas se ejerce con carácter claramente originario, aunque concurrente con el Tribunal de Cuentas estatal, y no por delegación de este último, tesis que ha sido sustentada por determinados autores, como GARCÍA GIL ²¹, quien ha escrito que por razones de economía de esfuerzos determinadas funciones fiscalizadoras a realizar por el Tribunal de Cuentas podrían ser delegadas en los órganos de control propios de dichas Comunidades, en base a lo previsto en el artículo 150.2 de la Constitución española; DÍEZ MORENO ²², quien encontrando lógica esta posibilidad la considera, sin embargo, de muy difícil articulación legal; el propio SÁNCHEZ SERRANO ²³ y JIMÉNEZ LUNA ²⁴, mientras que otros autores, más correctamente, la han rechazado abiertamente, como, por ejemplo, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA ²⁵ y MUÑOZ MACHADO ²⁶.

Conviene destacar que esos órganos de control externo de las Comunidades Autónomas a que me vengo refiriendo no poseen facultades jurisdic-

19 En «El control de la actividad económico-financiera de las Corporaciones locales y el Tribunal de Cuentas», *Actividad Administrativa*, n. 9, 1989, p. 491.

20 Vid. «El control económico y presupuestario de las Comunidades Autónomas por el Tribunal de Cuentas», en *El Tribunal de Cuentas en España*, vol. II, ob. cit., p. 1329, nota 61.

21 Vid. «Comentarios en torno a la futura Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas», *P. y G.P.*, n. 7, 1980, pp. 78 y 79.

22 Vid. «Las especialidades catalana y gallega en materia de fiscalización de las cuentas de la gestión económica», en *El Tribunal de Cuentas en España*, vol. I, ob. cit., p. 422.

23 Vid. «El control económico y presupuestario de las Comunidades Autónomas», ob. cit., pp. 1328 y 1329.

24 Vid. «El Tribunal de Cuentas y la descentralización de las técnicas de fiscalización sobre las Corporaciones locales», ob. cit., p. 817.

25 Vid. «El control externo de las actividades económicas y financieras de las Comunidades Autónomas», *P. y G.P.*, n. 5, 1980, p. 56.

26 Vid. *Derecho público de las Comunidades Autónomas*, II, Cívitas, Madrid 1984, p. 319.

diccionales. Ello no obstante, el artículo 26.3 de la L.O.T.Cu. prevé la posibilidad de que el Tribunal de Cuentas delegue en ellos la instrucción de los procedimientos jurisdiccionales para el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurrir quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, precepto que ha sido complementado por los artículos 3.o), d11.3 y 45 a 48 de la L.F.T.Cu.

Aquí nos volvemos a encontrar con un aspecto más del problema ya precedentemente tratado, ya que en mencionado artículo 26.3 de la L.O.T.Cu. se habla de la posibilidad de delegación únicamente para las Comunidades Autónomas cuyos Estatutos hayan establecido órganos propios de fiscalización. Ante ello se plantea nuevamente la duda de si la delegación dispuesta en la norma sólo afecta a las Comunidades Autónomas que estatutariamente hubiesen previsto los órganos propios de control, o si puede considerarse que afecta también a los órganos que, aún no siendo previstos en los Estatutos, hayan sido creados posteriormente por Ley. La solución ha de ser coherente con lo expuesto antes, y si, como dijimos, pueden crearse órganos propios de control comunitario por Ley, lógicamente estos órganos podrán llevar a cabo tanto la función fiscalizadora como la jurisdiccional, esta última con la limitación legal apuntada.

Con esta posibilidad de delegación recogida en la L.O.T.Cu. se ha venido a resolver, por otro lado, la polémica doctrinal suscitada cuando esta Ley se hallaba en fase de Proyecto, momento en el cual determinados autores, como DÍEZ MORENO ²⁷, GARCÍA GARCÍA ²⁸, JIMÉNEZ LUNA ²⁹, URETA DOMINGO ³⁰ y PÉREZ ROYO ³¹, sostuvieron que no cabía

27 Vid. «Las especialidades catalana y gallega en materia de fiscalización de las cuentas de la gestión económica», ob. cit., p. 420.

28 Vid. «La institución estatutaria de Tribunales de Cuentas en las Comunidades Autónomas», en *El Tribunal de Cuentas en España*, vol. I, ob. cit., p. 573.

29 Vid. «El Tribunal de Cuentas y la descentralización de las técnicas de fiscalización sobre las Corporaciones locales», ob. cit., p. 817.

30 Vid. «El poder de gasto de las Comunidades Autónomas: elementos que lo componen y modalidades de control en el Estado de las Autonomías», en *El Tribunal de Cuentas en España*, vol. II, ob. cit., p. 1467.

31 Vid. «El Tribunal de Cuentas y el control de las Comunidades Autónomas», en *Segundos Encuentros del Tribunal de Cuentas. Crónica 1981*, vol. I, 1982, p. 126.

ni era posible jurídicamente la delegación de la función jurisdiccional; hecho que, por el contrario, algunos, como por ejemplo, BAUTISTA PÉREZ³², admitían abiertamente; mientras que otros, en fin, como RAMALLO MASSENET³³ y SÁNCHEZ SERRANO³⁴, señalaban que lo más oportuno era proceder a un reparto de instancias en esta materia, si bien el último de los autores citados tampoco descartaba como posible la atribución a los órganos regionales de facultades meramente instructoras, reservando las resolutorias al Tribunal de Cuentas.

Estando ya clara en la actualidad la posibilidad de delegación de la instrucción de los procedimientos jurisdiccionales en los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas en virtud de lo preceptuado por el ya reiterado artículo 26.3 de la L.O.T.Cu., ha surgido, sin embargo, un nuevo problema, esta vez de índole competencial, a la vista de lo dispuesto por la Ley de 5 de marzo de 1984 de la Sindicatura de Cuentas de la Generalidad de Cataluña. El artículo 2.2 de mencionada Ley señala que: «En relación con el enjuiciamiento de hechos que puedan ser constitutivos de responsabilidad contable, la competencia será ejercida de acuerdo con lo que establece el artículo 1 si incurriesen en ello quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos», y mencionado artículo 1 aludido establece, por su parte, en lo atinente a la función jurisdiccional, que la Sindicatura de Cuentas puede actuar por delegación del Tribunal de Cuentas de acuerdo con lo previsto en la L.O.T.Cu. Por este lado, evidentemente, no habría problema alguno. Éste, no obstante, empieza a surgir desde el momento en que no queda ni mucho menos claro si referida delegación se refiere sólo a la instrucción de los procedimientos jurisdiccionales en base al citado artículo 26.3 de la L.O.T.Cu. o supone, por el contrario, una auténtica función jurisdiccional, puesto que el artículo 2.2 de la ley catalana, antes transcrito, habla de «enjuicia-

32 Vid. «Criterios de competencia del Tribunal de Cuentas y las Comunidades Autónomas», en *El Tribunal de Cuentas en España*, vol. I, ob. cit., p. 299.

33 Vid. «El control de la Hacienda no estatal por el Tribunal de Cuentas», en *El Tribunal de Cuentas en España*, vol. II, ob. cit., p. 1236.

34 Vid. «El control económico y presupuestario de las Comunidades Autónomas», ob. cit., p. 1329.

miento de hechos», no de instrucción de un procedimiento. Por esta circunstancia, este último precepto fue objeto en mi país del recurso de inconstitucionalidad n. 462/1984.

El Tribunal Constitucional resolvió esta controversia en su Sentencia 187/1988, de 17 de octubre, en donde afirmó al respecto que si la Ley del Parlamento de Cataluña sólo contuviese la referencia al enjuiciamiento contable que se lleva a cabo en el impugnado artículo 2.2, no existiría quizá obstáculo alguno para que dicho precepto pudiese ser interpretado, por su remisión al artículo 1 de la misma Ley, en sentido plenamente conforme a la Constitución y a la L.O.T.Cu., pues podría entenderse que tal artículo 2.2 no hacía sino referirse a actuaciones meramente instructoras o preparatorias de los procedimientos jurisdiccionales, pero no a lo que, conforme al artículo 136.2 de la Constitución española, constituye la «propia jurisdicción» del Tribunal, a saber, el «enjuiciamiento contable», en sí mismo considerado, a que se hace referencia y se regula en la L.O.T.Cu. Ahora bien, como existen otros preceptos de la Ley de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña que hacen difícil atribuir a citado artículo 2.2 ese sentido, que sería conforme al texto constitucional y la legalidad vigente, como los artículos 12.d), que crea la Sección de Enjuiciamiento, y 18, que pone de relieve que susodicha Ley pretende atribuir a la Sindicatura de Cuentas bien la titularidad de una función jurisdiccional, bien una participación en la que es propia del Tribunal de Cuentas —lo que, en todo caso, excede meridianamente de los límites constitucionales y estatutarios, así como de lo dispuesto por la propia L.O.T.Cu.—, el Tribunal Constitucional concluyó declarando la inconstitucionalidad de los artículos 2.2., 12.d), en cuanto crea la Sección de Enjuiciamiento, y 18 de la Ley de la Sindicatura de Cuentas de la Generalidad de Cataluña, y ello aunque ninguno de estos dos últimos había sido objeto de impugnación. Con ello ha quedado, pues, clarificado el panorama en el sentido de que la función jurisdiccional propiamente dicha en ningún caso puede ser llevada a cabo por los órganos de control externo regionales existentes, o que puedan existir, en España.