

Vol. XIII

Enero 2011

N.º 37

REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

ARTÍCULOS

- EL DEBER DE COLABORACIÓN CON EL TRIBUNAL DE CUENTAS
Ciriaco de Vicente Martín
Pedro de Vega Blázquez
Miguel Ángel Sánchez del Águila
- PAGOS DEL AYUNTAMIENTO DE MARBELLA A ABOGADOS,
AUDITORES Y ASESORES: EL CRITERIO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS
(SENTENCIA 18/10, DE 8 DE SEPTIEMBRE)
Luis Rueda García
- MODERNIZACIÓN DIGITAL DE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA:
ESPECIAL REFERENCIA A LA JURISDICCIÓN CONTABLE
Beatriz Sanjurjo Rebollo
- LA CONTABILIZACIÓN DE SUBVENCIONES PARA PROYECTOS
DE EJECUCIÓN PLURIANUAL. INCIDENCIA DE LA NORMATIVA
APROBADA EN EL EJERCICIO 2010. ANÁLISIS PARTICULAR
DE LAS AYUDAS DE LA ACCIÓN ESTRATÉGICA EN SALUD
Luis Carlos Sánchez

DOCUMENTACIÓN, NOTAS Y COMUNICACIONES

- PRESENTACIÓN DEL ARTÍCULO «LA CONSTITUCIÓN, LA LEY ORGÁNICA
DEL TRIBUNAL DE CUENTAS Y SU LEY DE FUNCIONAMIENTO (REFLEXIONES
A PROPÓSITO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE ESTA ÚLTIMA NORMA
Y DE SU ADECUACIÓN A LA LEY ORGÁNICA 2/1982)», POR PASCUAL SALA
SÁNCHEZ (PUBLICADO EN *R. A. P.*, N.º 122, MAYO-AGOSTO 1990)
Ana María Pérez Tórtola
- LA CONSTITUCIÓN, LA LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS
Y SU LEY DE FUNCIONAMIENTO (REFLEXIONES A PROPÓSITO DE LA
CONSTITUCIONALIDAD DE ESTA ÚLTIMA NORMA Y DE SU ADECUACIÓN
A LA LEY ORGÁNICA 2/1982)
Pascual Sala Sánchez
- EL INFORME ANUAL DEL TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO SOBRE
EL EJERCICIO 2009
Juan Ramallo Massanet
- LA CONTRIBUCIÓN DEL TRIBUNAL DE CUENTAS A LAS REDES
VIRTUALES DE CONOCIMIENTO: LA REI EN FISCALIZACIÓN
Enrique Álvarez Tolcheff
- *REVISTA TÉCNICA DE LOS TRIBUNALES DE CUENTAS (RTTC)*.
ANÁLISIS Y CONTENIDOS DEL PRIMER NÚMERO DE LA
REVISTA TÉCNICA DE LOS TRIBUNALES DE CUENTAS DE BRASIL
Antonio Manuel Simoes Iglesias



TRIBUNAL DE CUENTAS

REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

VOL. XIII

Enero 2011

N.º 37

Tribunal de Cuentas

ISSN: 1.575-1333

Depósito Legal: M. 8.696-1999

Edita: Tribunal de Cuentas

Impresión y Encuadernación: DiScript Preimpresión, S. L.

Índice

Págs.

<i>Sobre diversos aspectos de la problemática de los Tribunales de Cuentas</i> , Juan Velarde Fuertes	5
--	---

Artículos

• <i>El deber de colaboración con el Tribunal de Cuentas</i> , Ciriaco de Vicente Martín, Pedro de Vega Blázquez y Miguel Ángel Sánchez del Águila	15
• <i>Pagos del Ayuntamiento de Marbella a abogados, auditores y asesores: el criterio del Tribunal de Cuentas (Sentencia 18/10, de 8 de septiembre)</i> , Luis Rueda García	47
• <i>Modernización digital de la Administración de Justicia: especial referencia a la jurisdicción contable</i> , Beatriz Sanjurjo Rebollo	61
• <i>La contabilización de subvenciones para proyectos de ejecución plurianual. Incidencia de la normativa aprobada en el ejercicio 2010. Análisis particular de las ayudas de la Acción Estratégica en Salud</i> , Luis Carlos Sánchez	79

Documentación, Notas y Comunicaciones

• <i>Presentación del artículo «La Constitución, la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y su Ley de Funcionamiento (reflexiones a propósito de la constitucionalidad de esta última norma y de su adecuación a la Ley Orgánica 2/1982)», por Pascual Sala Sánchez (publicado en R. A. P., nº 122, mayo-agosto 1990)</i> , Ana María Pérez Tórtola	101
• <i>La Constitución, la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y su Ley de Funcionamiento (reflexiones a propósito de la constitucionalidad de esta última norma y de su adecuación a la Ley Orgánica 2/1982)</i> , Pascual Sala Sánchez	111
• <i>El Informe Anual del Tribunal de Cuentas Europeo sobre el ejercicio 2009</i> , Juan Ramallo Massanet	131
• <i>La contribución del Tribunal de Cuentas a las redes virtuales de conocimiento: la REI en Fiscalización</i> , Enrique Álvarez Tolcheff	149
• <i>Revista Técnica de los Tribunales de Cuentas (RTTC). Análisis y contenidos del primer número de la Revista Técnica de los Tribunales de Cuentas de Brasil</i> , Antonio Manuel Simoes Iglesias	165

Legislación y Jurisprudencia

• <i>Tercer cuatrimestre del año 2010</i> , Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez	187
---	-----

Publicaciones

• LUIS MAJUL: <i>El dueño. La historia secreta de Néstor Kirchner; el hombre que manejó los negocios públicos y privados de Argentina</i> , Planeta, Barcelona, 2010, 517 págs. (Juan Velarde Fuertes)	207
• MARIO GARCÉS SANAGUSTÍN Y ALBERTO PALOMAR OLMEDA (coordinadores): <i>El Derecho de las subvenciones y ayudas públicas</i> . Aranzadi, Thomson Reuters; 2011, 1.064 págs. (Javier Medina Guijarro)	208
• ÁLVARO CANALES GIL Y JUSTO ALBERTO HUERTA BARAJAS: <i>La contratación del sector público tras las reformas de 2010</i> , Editorial Reus, 2010, 502 págs. (Antonio-Ramón Rodríguez Castaño)	212

CONSEJO EDITORIAL

Ramón Álvarez de Miranda

Susana Casado Robledo

Rafael María Corona Martín

Andrés Fernández Díaz

Milagros García Crespo

Javier Medina Guijarro

Vicente Montesinos Julve

Ana María Pérez Tórtola

Pascual Sala Sánchez

Juan Velarde Fuertes (Director)

José Pascual García (Secretario)

La correspondencia puede dirigirse a:

REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

Tribunal de Cuentas

Padre Damián, 19

28036 Madrid - Fax: 91 457 29 92

Los originales deberán ajustarse a las normas que figuran al final de la Revista.

El importe de la suscripción anual (3 números), incluido I.V.A., será de 42 €. Al final de la Revista se incluye el Boletín de Suscripción.

Advertencia: Los originales recibidos en esta REVISTA son sometidos a la evaluación anónima de especialistas cualificados.

NOTA: *Ni el Consejo Editorial ni el Tribunal de Cuentas se hacen responsables de la opinión vertida por los autores de los artículos publicados en esta Revista.*

Presentación

Sobre diversos aspectos de la problemática de los Tribunales de Cuentas

Juan Velarde Fuertes

Director de la REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

Abundan fundamentalmente en este ejemplar de la REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO materias que plantean cuestiones muy directamente relacionadas con los Tribunales de Cuentas. En este sentido era lógico que se abriese con un artículo doctrinal de gran importancia. Eso es lo que sucede con el de Ciriaco de Vicente Martín, Pedro de Vega Blázquez y Miguel Ángel Sánchez del Águila, «El deber de colaboración con el Tribunal de Cuentas». Su telón de fondo se encuentra en la «Moción sobre el perfeccionamiento de la regulación legal del deber de colaboración de las personas físicas y jurídicas, públicas y privadas, con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de su función fiscalizadora, con la finalidad de mejorar la eficacia del control de la gestión económico-financiera del sector público por parte del Tribunal» (www.Tcu.es). Como señalan estos autores, el deber de colaboración con el Tribunal de Cuentas está asegurado por la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, en su artículo 7, y por el 20 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. Pero «en el curso de los procedimientos fiscalizadores tramitados en los últimos años, el Tribunal de Cuentas ha advertido algunos problemas en el acceso a determinados datos con trascendencia en el ejercicio de la función fiscalizadora en poder de terceros no fiscalizados, cuyas leyes reguladoras permitían que dicho acceso no fuera facilitado al Tribunal». Es preciso superar esto con objeto de «procurar un control más eficaz de la gestión económico-financiera del sector público», para contribuir así a su mejora, con lo que se satisfaría una triple necesidad: *a)* la de actualizar la regulación vigente del deber de colaboración. Piénsese que los citados artículos 7 de la

Ley Orgánica y 30 de la de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, que cuentan prácticamente con la antigüedad respectiva de 29 y 23 años, «se han visto superados por la más novedosa regulación de determinados tipos de datos, gestionados por terceros, con trascendencia para la función fiscalizadora y que ahora escapan al conocimiento del Tribunal de Cuentas»; *b)* la de perfeccionar la vigente regulación del deber de colaboración, que «exige un paralelo reforzamiento de la seguridad jurídica en el cumplimiento de este deber», debiendo establecerse una adecuada definición del alcance del ampliado ámbito de este deber de colaboración, y *c)* la de reforzar las finanzas públicas con un control más eficaz, cuestión especialmente oportuna «en el marco actual de contención del déficit público, de consolidación fiscal y de afianzamiento de la confianza de los mercados en la economía española». Por esto último, «el reforzamiento de los controles del gasto público y del endeudamiento de las Administraciones territoriales (estatal, autonómicas y locales) y sus subsectores y entidades dependientes constituye sin duda un elemento más que debe ahondar y reforzar esa confianza».

La importancia de esto deriva de una realidad fiscal que trasciende en forma de altos tipos diferenciales de interés respecto al bono alemán, y muy especialmente desde el disparo del riesgo país a partir del mes de noviembre de 2010 y hasta ahora mismo, porque reabre la cuestión de si España podrá, o no, hacer frente a la carga de la deuda pública, con la contrapartida de tipos de interés cada vez más elevados en las subastas de la deuda española. De ahí que este artículo posea, además de valor jurídico grande, una actualidad notable.

Luis Rueda García, teniente fiscal del Tribunal de Cuentas, aborda un asunto especialmente importante en el artículo «Pagos del Ayuntamiento de Marbella a abogados, auditores y asesores. El criterio del Tribunal de Cuentas (Sentencia 18/10, de 8 de septiembre)». Se trata de un pleito en relación con «la responsabilidad contable imputada a los integrantes del Consejo de Administración de la sociedad Central de Servicios Locales, S. L., perteneciente al Ayuntamiento de Marbella, como consecuencia de la realización de determinados pagos». Y como se indica en este trabajo, en relación con tal Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, «destacan los aspectos relativos a la valoración de la prueba y al fondo del asunto, en relación con los cuales la Sala ha revocado los pronunciamientos de la sentencia de instancia», y a ello se circunscribe este trabajo. Muy valiosas las rotundas conclusiones de este trabajo, relacionadas con un tema de tanta trascendencia pública, y en torno al que había nada menos que la puesta en marcha de «una red societaria que iba a

servir de instrumento de cobertura al... *compartido propósito de descapitalizar el Ayuntamiento de Marbella*». Y, desde luego, son importantes estos párrafos de este trabajo: «La Sala resalta que las actuaciones fiscalizadoras no suponen la necesidad de defensa de las entidades fiscalizadas, pues su finalidad es comprobar el sometimiento de su actividad económico-financiera a los principios de legalidad, economía y eficiencia. La actuación del abogado es, así, superflua e innecesaria y por ello su pago constituye alcance». Y todo queda bien claro al señalar que en esa Sentencia se profundiza en «el criterio que sostiene que el pago de gastos innecesarios o vacuos es constitutivo de alcance y, con ello, afirma que los gestores públicos no pueden encomendar tales actos, porque tal comportamiento no debe ser considerado desde la esfera de la oportunidad, sino desde una valoración de legalidad, de cuya infracción puede desprenderse responsabilidad».

La doctora en Derecho y académica correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Beatriz Sanjurjo Rebollo, aborda otra cuestión central del Tribunal de Cuentas en el artículo «Modernización digital de la Administración de Justicia: especial referencia a la jurisdicción contable», porque un problema mayúsculo es la acumulación de papel y su corolario, la lentitud. Gracias a la aparición de los TIC da la impresión de que todo esto puede superarse, aunque, como se señala en este artículo, «la salvaguardia de datos de carácter personal se marca como una de las víctimas de esta modernización digital dada su posible desprotección, en caso de intromisiones ilegales o pirateos ilegales a los expedientes digitales, por el peligro de su exposición pública y porque si se accede a ellos los contenidos podrían modificarse a capricho del «intromisor», con lo que los delitos informáticos podrían dar lugar a cambios en expedientes difíciles». Por ello se insiste «en la necesidad de contar con un sistema de protección de máxima fiabilidad y seguridad digital que garantice la verdadera identidad de personas físicas y jurídicas... Los problemas existen», pues, pero aun así Beatriz Sanjurjo Rebollo declara que es «optimista», porque le «consta» que «todo se irá solucionando de un modo ágil conforme vayan surgiendo soluciones que no olviden la salvaguardia de los derechos constitucionales». Y concluye que, «sin lugar a dudas, la incorporación de nuestra Administración de Justicia a las nuevas tecnologías resulta una necesidad inaplazable, tanto por razones jurídicas como por exigencia social, y la jurisdicción del Tribunal de Cuentas no puede sustraerse a este movimiento de modernización que, además, también afecta a la función fiscalizadora del propio Tribunal». Concluye prácticamente este ensayo afirmando que «cabe valorar positivamente los avances conseguidos en materia de rendición telemática de las cuentas o de comu-

nicación por correo electrónico de resoluciones e insistir en las ventajas que derivan de la utilización de la firma electrónica y en la gradual pero intensa incorporación, tanto a los procedimientos fiscalizadores como a los juicios de responsabilidad contable, de las eficaces soluciones que ofrecen los avances tecnológicos».

Finalmente, el cuarto de los artículos es el del interventor y auditor del Estado, Luis Carlos Sánchez, «La contabilización de subvenciones para proyectos de ejecución plurianual. Incidencia de la normativa aprobada en el ejercicio 2010. Análisis particular de las ayudas de la Acción Estratégica en Salud». En él se «recoge la incidencia en la contabilización de las subvenciones para los proyectos de ejecución plurianual de dos Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda que han visto la luz en 2010, tanto desde la óptica del concedente como de los beneficiarios». Este análisis, en el presente artículo, toma «como punto de comparación la Norma Internacional de Contabilidad número 20, aprobada por la Unión Europea», y a efectos de este artículo se tomarán las ayudas concedidas basadas en «la Resolución de 12 de marzo de 2008, del Instituto de Salud Carlos III, por la que se publica la convocatoria correspondiente a dicho año de concesión de ayudas de la Acción Estratégica en Salud, en el marco del Plan Nacional de I+D+i 2008-2011, al recaer sobre proyectos de ejecución plurianual». Es exhaustivo el desglose valiosísimo, a través de los apartados «Concepto y naturaleza de las subvenciones», «Entidades participantes en las ayudas de Subprograma de Acciones en Salud, Deporte y Actividad Física», «Características de las ayudas convocadas» y «La contabilización de las subvenciones del Subprograma de Acciones en Salud, Deporte y Actividad Física». Queda claro que «la contabilización de las ayudas para proyectos de investigación del Subprograma de Salud, Deporte y Actividad Física incluidas en el Plan Nacional de I+D+i 2008-2011 es sustancialmente distinto según se aplique el criterio de la Norma Internacional de Contabilidad número 20 (NIC 20) o la normativa española en materia contable» (Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, Orden del Ministerio de Economía y Hacienda 733/2010, de 25 de marzo, y Orden del Ministerio de Economía y Hacienda 1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el nuevo Plan General de Contabilidad Pública). Tras la comparación de ambos sistemas se considera que es «más razonable, tanto desde el punto de vista jurídico como económico, la contabilización de las mismas según el «modelo» NIC 20, evitando las distorsiones creadas por el exceso de prudencia que conlleva el régimen contable nacional». Debe añadirse que la NIC 20 se publicó en el

Diario Oficial de las Comunidades Europeas el 13 de octubre de 2009 (versión actualizada en www.icac.meh.es).

En la sección de «Documentación» se transcribe un artículo fundamental, que históricamente convenía que se rescatase. El Tribunal de Cuentas actual quedaba así prefigurado. Se debe a esa personalidad extraordinaria, en la cultura, en el trabajo, en la experiencia, que es el gran jurista Pascual Sala Sánchez. Esta joya, apareció, originalmente en la *Revista de Administración Pública*, mayo-agosto 1990, nº 122, págs. 131-152, y se titulaba «La Constitución, la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y su Ley de Funcionamiento (reflexión a propósito de la constitucionalidad de esta última norma y de su adecuación a la Ley Orgánica 2/1982)». Veintiún años después sigue teniendo la lozanía de entonces. Ahora, otra pluma jurídica de primera fila, la de Ana Pérez Tórtola, consejera del Tribunal de Cuentas, le agrega unas glosas necesarias. Pero el adjetivo necesarias, que es evidente para aclarar consecuencias derivadas del tiempo transcurrido desde la aparición del trabajo de Pascual Sala, necesita tener un complemento: el de perfectas, porque el trabajo de presentación de este artículo es, literalmente, una pieza jurídica de obligada consulta de ahora en adelante en relación con el enlace entre las Leyes Orgánica y de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. Un párrafo central es éste: «Ya el título del artículo da clara cuenta de las preguntas o preocupaciones a que trata de responder ante la promulgación de la Ley 7/1988, de 5 de abril, Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. Fue publicada apenas un año después de la promulgación de la Ley y de hecho sale rotundamente al paso de los problemas que se habían suscitado tras su aprobación. Trata de dar respuesta a las dudas surgidas a propósito de la constitucionalidad de la Ley y de su adecuación a la propia Ley Orgánica. Y concluye desde el primer momento afirmando lo que el autor estimaba obvio: «... no puede reprocharse a la Ley de Funcionamiento que haya explicitado expresamente en sus preceptos extremos y requisitos sin los cuales la Ley Orgánica 2/1982 hubiera sido inviable». Gracias a esta nota queda perfectamente demostrado que «la claridad en la exposición y planteamiento y el pragmatismo que preside el artículo son la clave de la vigencia del trabajo objeto del presente comentario».

Completan estas aportaciones doctrinales tres notas especialmente valiosas. La primera, del catedrático de la Universidad Autónoma de Madrid y miembro del Tribunal de Cuentas Europeo, Juan Ramalla Massanet, titulado «El Informe Anual del Tribunal de Cuentas Europeo sobre el ejercicio 2009». Es la transcripción de la presentación en el Senado de los resultados de la Fiscalización del Tribunal

de Cuentas Europeo sobre la gestión del presupuesto de la Unión Europea correspondiente al ejercicio 2009. Precisamente en estos momentos de polémicas evidentes en torno a la financiación de la Unión Europea, dentro, además, de un contexto de crisis financiera que no ahorra precisamente a este ámbito comunitario, parece bastante evidente que resultaba conveniente que este análisis trascendiese más allá del ámbito del palacio del Senado.

A Enrique Álvarez Tolcheff, subdirector técnico del Departamento 2º de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas, se debe la valiosa aportación «La contribución del Tribunal de Cuentas a las redes virtuales de conocimiento: la REI en Fiscalización», siendo el resultado esta REI, o sea, la Red de Expertos Iberoamericanos, del impulso efectuado por nuestro Tribunal de Cuentas y por la Fundación del Centro de Educación a Distancia para el Desarrollo Económico y Tecnológico (Fundación CEDDET). Fruto de esta colaboración es haber logrado que apareciese semestralmente la revista digital de la REI, orientada hacia la fiscalización. En esta nota se habla también ampliamente de esta publicación, que se inauguró con una valiosa entrevista al presidente del Tribunal de Cuentas español, Manuel Núñez Pérez. Después se publicaron, en números sucesivos, las efectuadas al contralor general de Colombia, a la vicecontralora general del Perú, a la subcontralora general de Costa Rica, al presidente de la Auditoría General de Argentina y al contralor general de Bolivia. Gracias a esta nota de Álvarez Tolcheff es seguro que se ampliará aún más este sendero novísimo y necesario para la fiscalización.

Finalmente, y en esa misma línea de un cada día más conveniente enlace con el ámbito iberoamericano prosiguiendo un camino a favor del que muchísimo trabajó nuestro llorado colaborador Ramón Muñoz, Antonio Manuel Simoes Iglesias, letrado del Tribunal de Cuentas, es el autor de una nota muy extensa que titula *Revista Técnica de los Tribunales de Cuentas (RTTC)*. Análisis y contenidos del primer número de la *Revista Técnica de los Tribunales de Cuentas de Brasil* (Editorial Fórum, Belo Horizonte, año 1, nº 0, septiembre de 2010, 298 págs.)» Es de destacar que, a más de un análisis del contenido de este número, viene una muy conveniente introducción titulada «Tribunales de Cuentas que operan en Brasil». Porque en esa nación, que es una república federal, actúan el Tribunal de Cuentas de la Unión, los Tribunales de Cuentas de los 26 Estados, el Tribunal de Cuentas del Distrito Federal y los seis Tribunales de Cuentas de los Municipios.

La autoridad intelectual y un contenido jurídico excelente se encuentran, una vez más, en el análisis de la «Legislación y Jurisprudencia» correspondiente al tercer cuatrimestre del año 2010, firmado, como siempre, por esos colaboradores insustituibles que son Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares.

Las reseñas de la sección de «Publicaciones» se deben a Javier Medina Guijarro, que se ocupa del libro coordinado por Mario Garcés Sanagustín y Alberto Palomar Olmeda, *El derecho de las subvenciones y ayudas públicas* (Aranzadi. Thomson Reuters, 2011); a Antonio-Ramón Rodríguez Castaño, que analiza el de Álvaro Canales Gil y Justo Alberto Huerta Barajas, *La contratación del sector público tras las reformas de 2010* (Editorial Reus, 2010), y yo firmo la crítica al libro que acaba de convertirse en un superventa en Argentina, de Luis Majul, *El dueño. La historia secreta de Néstor Kirchner, el hombre que manejó los negocios públicos y privados de Argentina* (Planeta, 2010).

ARTÍCULOS



El deber de colaboración con el Tribunal de Cuentas

Ciriaco de Vicente Martín*

Pedro de Vega Blázquez**

Miguel Ángel Sánchez del Águila***

1. INTRODUCCIÓN

1.1. El deber de colaboración para con el Tribunal de Cuentas está regulado en los artículos 7 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (en adelante LOTCU) y 30 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (en adelante LFTCU). Este deber se refiere al suministro de datos e información al Tribunal de Cuentas para el ejercicio de sus funciones, y constituye el envés de las potestades que facultan al Tribunal para obtener dicha información.

En lo que respecta al ejercicio de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, que es el que constituye el objeto de este trabajo, el deber de colaboración alcanza tanto a las cuentas y documentos de

* Economista y abogado. Inspector de Trabajo y Seguridad Social. Consejero titular del Departamento del Área de la Administración Socio-Laboral y de la Seguridad Social del Tribunal de Cuentas. Ponente, por designación del Pleno del Tribunal de Cuentas, de la «Moción sobre el perfeccionamiento de la regulación legal del deber de colaboración de las personas físicas y jurídicas, públicas y privadas, con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de su función fiscalizadora, con la finalidad de mejorar la eficacia del control de la gestión económico-financiera del sector público por parte del Tribunal», aprobada el 24 de febrero de 2011 por el Pleno del Tribunal de Cuentas.

** Administrador civil del Estado. Subdirector jefe de la Asesoría Jurídica del Departamento del Área de la Administración Socio-Laboral y de la Seguridad Social del Tribunal de Cuentas.

*** Interventor y auditor del Estado. Inspector de Hacienda del Estado en excedencia. Director técnico del Departamento del Área de la Administración Socio-Laboral y de la Seguridad Social del Tribunal de Cuentas.

obligatoria rendición y remisión al Tribunal como a toda aquella otra información que sea requerida por el Tribunal en el ejercicio de dicha función fiscalizadora.

1.2. Este mismo deber se encuentra igualmente recogido en las leyes reguladoras de los Órganos de Fiscalización Externa de las Comunidades Autónomas (OFEX), con un alcance similar al que establecen la LOTCU y la LFTCU, por lo que las reflexiones contenidas en este artículo pueden ser también de interés desde el punto de vista del respectivo ámbito de actuación autonómico de dichos órganos.

Todas las leyes autonómicas reguladoras de los OFEX contemplan la regulación del deber de colaboración, como lo hace la legislación del Tribunal de Cuentas, desde la doble perspectiva de la obligación de colaborar del fiscalizado y de la atribución a los OFEX de las facultades necesarias para su exigencia. En la mayoría de los casos el enfoque de esta doble perspectiva se hace de forma conjunta y recíproca (así es en el caso de la Cámara de Cuentas de Andalucía, la Cámara de Cuentas de Aragón, la Audiencia de Cuentas de Canarias, el Consejo de Cuentas de Castilla y León, la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha, la Sindicatura de Cuentas de Cataluña y el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas); en otros, el enfoque se centra específicamente en la obligación de colaboración (es el caso del Consejo de Cuentas de Galicia), y en otros, el enfoque se orienta hacia la afirmación de las facultades del OFEX para requerir la información (Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias, Sindicatura de Cuentas de las Illes Balears, Cámara de Cuentas de Madrid, Cámara de Comptos de Navarra y Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana)¹.

¹ Ver los siguientes preceptos de la legislación autonómica: artículos 9 y 10 de la Ley 1/1988, de 17 de marzo, de creación, competencias y funciones de la Cámara de Cuentas de Andalucía; artículos 9 y 10 de la Ley 10/2001, de 18 de junio, de creación de la Cámara de Cuentas de Aragón; artículo 5 de la Ley 3/2003, de 24 de marzo, de la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias; artículos 13 y 14 de la Ley 4/1989, de 2 de mayo, reguladora de la Audiencia de Cuentas de Canarias; artículo 13.2 de la Ley 2/2002, de 9 de abril, reguladora del Consejo de Cuentas de Castilla y León; artículos 16 y 17 de la Ley 5/1993, de 27 de diciembre, reguladora de la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha; artículo 4.1 de la Ley 6/1984, de 5 de marzo, reguladora de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña; artículo 23 de la Ley 6/1985, de 24 de junio, reguladora del Consejo de Cuentas de Galicia; artículo 5 de la Ley 4/2004, de 2 de abril, de la Sindicatura de Cuentas de las Illes Balears; artículo 11 de la Ley 11/1999, de 29 de abril, reguladora de la Cámara de Cuentas de Madrid; artículo 10 de la Ley Foral 19/1984, de 20 de diciembre, reguladora de la Cámara de Comptos de Navarra; artículo 5 de la Ley 1/1988, de Creación del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, y artículo 30.4 de la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de relaciones entre las instituciones comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos; artículo 10 de la Ley 6/1985, de 11 de mayo, reguladora de la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana.

1.3. El deber de colaboración con el Tribunal de Cuentas está asegurado por la LOTCU y por la LFTCU con respecto a las personas, órganos y entidades sujetas a su fiscalización. Sin embargo, en el curso de los procedimientos fiscalizadores tramitados en los últimos años, el Tribunal de Cuentas ha advertido algunos problemas en el acceso a determinados datos con trascendencia en el ejercicio de la función fiscalizadora, en poder de terceros no fiscalizados, cuyas leyes reguladoras permitían que dicho acceso no fuera facilitado al Tribunal, quedando de ello constancia en los respectivos expedientes y, en su caso, en los Informes de Fiscalización resultantes².

1.4. Para contribuir a la solución de estas situaciones, el 24 de febrero de 2011, el Pleno del Tribunal de Cuentas aprobó, para su elevación a las Cortes Generales, una «Moción sobre el perfeccionamiento de la regulación legal del deber de colaboración de las personas físicas y jurídicas, públicas y privadas, con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de su función fiscalizadora, con la finalidad de mejorar la eficacia del control de la gestión económico-financiera del sector público por parte del Tribunal»³.

1.5. Mediante esta Moción, el Pleno del Tribunal de Cuentas ha propuesto a las Cortes Generales promover una serie de concretas modificaciones normativas que permitirían al Tribunal de Cuentas, en caso de ser llevadas a efecto, tener acceso a datos e información con trascendencia para el ejercicio de la función fiscalizadora, es decir, datos e información de contenido económico-financiero o con repercusión económico-financiera, relativos a las entidades del sector público y a los perceptores de subvenciones públicas en poder de personas, tanto públicas (la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la Administra-

² Ver a título de ejemplo el «Informe de Fiscalización del Instituto Nacional de Seguridad e Higiene en el Trabajo», aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 27-11-2008 (en su Sección II, apartado «3. Limitaciones»); o el Informe de Fiscalización sobre los procedimientos de contratación de las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social, aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 26-3-2009 (en su Sección II, apartado «I.3. Limitaciones»), etc.

³ Esta Moción y los dos votos particulares formulados a su acuerdo aprobatorio, pueden ser consultados en la página web del Tribunal de Cuentas, www.tcu.es. La publicación en la página web de los votos particulares, juntamente con el texto aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas de sus Informes, Mociones, Memorias y Notas, se lleva a cabo de acuerdo con lo dispuesto por la Comisión Mixta Congreso-Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas en su Resolución de 28 de octubre de 2009 (BOCG –IX Legislatura–, Serie A, nº 233, de 17-12-2009, pág. 99). Asimismo, la Moción y los votos particulares pueden ser consultados en la publicación en formato imprenta de la Moción editada por el Tribunal de Cuentas, y en su momento, podrán ser consultados, en su caso, en el BOE, tras su tramitación en la Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas.

ción de la Seguridad Social, el Banco de España, etc.) como privadas (entidades financieras, contratistas, etc.), cuya normativa reguladora vigente no permite actualmente facilitar, en todos los casos, dicho acceso.

1.6. Las propuestas que plantea la Moción tienen, por consiguiente, como objeto procurar un control más eficaz de la gestión económico-financiera del sector público y contribuir con ello a su mejora, y vienen a satisfacer una triple necesidad:

a) La necesidad de actualizar la vigente regulación del deber de colaboración

Los artículos 7 de la LOTCU y 30 de la LFTCU atienden a una concepción del deber de colaboración indisolublemente ligada a la obligación de rendir cuentas, y así, el deber de colaboración con el Tribunal de Cuentas únicamente se predica de las entidades sujetas a la fiscalización por parte del Tribunal de Cuentas y con respecto a los propios datos de las entidades fiscalizadas.

Estos preceptos (arts. 7 de la LOTCU y 30 de la LFTCU), que cuentan ya con casi 29 y 23 años, respectivamente, se han visto superados por la más novedosa regulación de determinados tipos de datos, gestionados por terceros, con trascendencia para el ejercicio de la función fiscalizadora, que ahora escapan al conocimiento del Tribunal de Cuentas, a lo que la Moción trata de dar solución.

La actualización legislativa que aborda la Moción radica en desligar el deber de colaboración de la obligación principal de rendición de cuentas, y permitir así la colaboración con el Tribunal de terceros no sujetos a su fiscalización, siguiendo con ello la más moderna tendencia legislativa ya existente en esta línea, tanto en relación con las funciones del propio Tribunal de Cuentas en el caso de la fiscalización de la financiación de los partidos políticos como en relación con el ejercicio de las funciones de otros órganos de control (como la Inspección Tributaria o la Intervención de la Administración General del Estado), como más adelante se verá.

b) La necesidad de perfeccionar la vigente regulación del deber de colaboración

La actualización de la regulación del alcance del deber de colaboración exige un paralelo reforzamiento de la seguridad jurídica en el cumplimiento de este deber, debiendo establecerse una adecuada definición del alcance del ampliado ámbito del deber de colaboración, así como un procedimiento con las debidas garantías subjetivas y objetivas para llevarlo a efecto:

– Desde el punto de visto subjetivo, las garantías deben alcanzar tanto a los fiscalizados como a las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, a los que, en su caso, pueda extenderse el deber de colaboración como terceros suministradores de información al Tribunal de Cuentas para el ejercicio de su función fiscalizadora.

– Desde el punto de vista objetivo, debe en todo caso quedar salvaguardada la confidencialidad de los datos suministrados al Tribunal de Cuentas cuando éstos sean de carácter personal, cuando afecten a la esfera de la intimidad de las personas o cuando gocen de cualquier otra protección normativa.

c) La necesidad de reforzar las finanzas públicas con un control más eficaz, lo que es especialmente oportuno en el marco actual de contención del déficit público, de consolidación fiscal y de afianzamiento de la confianza de los mercados en la economía española

La situación actual de crisis económica y de singular dificultad en que se encuentra en nuestro país la gestión del endeudamiento de las Administraciones Públicas requiere transmitir confianza hacia los mercados sobre nuestras finanzas públicas en el contexto de las medidas derivadas del cumplimiento de los compromisos del Pacto de Estabilidad y Crecimiento y, en particular, en la senda marcada por el Programa de Estabilidad (años 2009-2013), actualizado por el Consejo de Ministros en enero de 2010⁴.

El reforzamiento de los controles del gasto público y del endeudamiento de las Administraciones territoriales (estatal, autonómicas y locales) y sus subsectores y entidades dependientes sin duda constituye un elemento más que debe ahondar y reforzar esa confianza. A este propósito, el control de legalidad del gasto público cobra especial relevancia a la vista de este nuevo escenario que pivota sobre los criterios de estabilidad presupuestaria y consolidación fiscal⁵.

⁴ Ver a este respecto el Acuerdo de 29 de enero de 2010, del Consejo de Ministros, por el que se aprueba el Plan de Acción Inmediata 2010 y el Plan de Austeridad de la Administración General del Estado 2011-2013.

⁵ Además de las disposiciones –tanto con rango de Ley como con rango reglamentario– que se han adoptado frente a la crisis, debe tenerse en cuenta, al propósito que nos ocupa, el Acuerdo del Consejo de Ministros de 20 de mayo de 2010, aprobatorio del Plan de Revisión del Gasto de la Administración General del Estado para el período 2011-2013, así como los Acuerdos adoptados para la sostenibilidad de las finanzas públicas para el periodo 2010-2013, adoptados en relación con las Comunidades Autónomas (en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera) y las entidades locales (en el seno de la Comisión Nacional de Administración Local), y sus actualizaciones.

Ver asimismo, por su interés, las conclusiones en materia de estabilidad presupuestaria de la zona euro, aprobadas por el Consejo Europeo de 24 y 25 de marzo de 2011.

2. CONSIDERACIONES PREVIAS SOBRE LA FIGURA DE LA MOCIÓN COMO INSTRUMENTO ADECUADO PARA LA FORMULACIÓN DE PROPUESTAS NORMATIVAS POR PARTE DEL TRIBUNAL DE CUENTAS A LAS CORTES GENERALES

2.1. Una primera cuestión que debe plantearse a nivel puramente doctrinal o teórico es si la Moción es la figura adecuada, o no, para trasladar a las Cortes Generales las propuestas de modificaciones normativas que constituyen su objeto.

2.2. Los autores de este artículo consideramos que, sin lugar a dudas, la Moción es la figura más idónea para el traslado por parte del Pleno del Tribunal de Cuentas a las Cortes Generales de propuestas de modificaciones legislativas cuyo objeto sea la mejora de la gestión económica del sector público, y que precisamente dicha figura de la Moción está para ello así concebida *ex profeso* en la legislación reguladora del Tribunal de Cuentas, como lo ha considerado el Pleno del Tribunal de Cuentas al aprobar ésta de 24 de febrero de 2011 y otras Mociones anteriores, como se verá a continuación.

2.3. Lo primero que debe recordarse es que toda moción (en su acepción general) tiene como finalidad la formulación de alguna propuesta⁶. Es esta una figura típica del Derecho parlamentario a través de la cual se instrumentan proposiciones de diversa índole (en el caso español el Reglamento del Congreso y el Reglamento del Senado le dan a esta figura distinto alcance, guardando siempre su faceta propositiva). La legislación reguladora del Tribunal de Cuentas hace a su vez una tipificación expresa de dicha figura dotándola de señas de identidad propias, ajustadas al ejercicio de su función fiscalizadora, permitiendo que el Tribunal, como órgano técnico de apoyo a las Cortes Generales, pueda elevar a éstas –o, en su caso, a las Asambleas legislativas de las Comunidades Autónomas– las propuestas de mejora del sector público que considere conveniente.

2.4. En efecto, la LOTCU dispone en su artículo 12.1 que «*el resultado de la fiscalización se expondrá por medio de informes o memorias ordinarias o extraordinarias y de mociones o notas que se elevarán a las Cortes Generales y se publicarán en el Boletín Oficial del Estado*».

A su vez, la LFTCU determina de modo preciso el concepto de Moción cuando dispone en su artículo 28.6 que:

«*El Tribunal de Cuentas elevará en todo caso a las Cortes Generales y, en su caso, a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas cuantas*

⁶ El *Diccionario de la Lengua Española* define el término moción como: «*4.f. Proposición que se hace o sugiere en una junta que delibera.*»

Mociones o Notas considere convenientes, proponiendo las medidas a su juicio conducentes a la mejora de la gestión económico-financiera del sector público a la vista de los Informes o Memorias, ordinarias y extraordinarias, a que se refieren los párrafos anteriores y del resultado de la censura de cuentas o procedimientos de fiscalización de que hubiere conocido.»

Estos preceptos ponen de manifiesto por sí mismos, sin tener que acudir a mayores explicaciones, que la figura de la Moción es uno de los instrumentos tasados de relación entre el Tribunal de Cuentas y las Cortes Generales que específicamente prevé la legislación reguladora del Tribunal de Cuentas, junto con los Informes, las Memorias y las Notas [arts. 12.1 de la LOTCU y 3.c), 5.2, 8.1, 16.2.a), 28.1, 28.6 y 29.2 de la LFTCU]; ello sin perjuicio de las relaciones que mantienen la Comisión de Gobierno del Tribunal de Cuentas con la Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas establecidas en el artículo 6, letra *a*), de la LFTCU.

Según dispone el transcrito artículo 28.6 de la LFTCU, las propuestas de mejora contenidas en las Mociones derivan «del resultado de la censura de cuentas o procedimientos de fiscalización de que hubiere conocido» el Tribunal de Cuentas, y por tanto, las Mociones efectúan sus propuestas sobre ámbitos de posible mejora que, de forma reiterada, han sido advertidos en el curso de distintos procedimientos fiscalizadores llevados a cabo con anterioridad y sin perjuicio de que, de forma individualizada, ya se hayan puesto de manifiesto los problemas detectados y sus eventuales posibles soluciones en concretos Informes de Fiscalización.

De hecho, la pertinencia del recurso a la figura de la Moción con esta finalidad, así como la posibilidad de formular propuestas de modificaciones normativas a las Cortes Generales, está avalada no sólo por la dicción literal del citado artículo 28.6 de la LFTCU, sino por una amplia y arraigada práctica, puesta de manifiesto en múltiples antecedentes:

a) En primer lugar, conviene traer a colación la larga **tradición en el empleo por parte del Tribunal de Cuentas de la figura de la Moción para proponer cambios normativos** a las Cortes Generales, que, obviamente, las Cortes Generales pueden asumir, o no.

Tal es el caso de las siguientes⁷:

– «*Moción derivada de la actividad fiscalizadora sobre justificación y control de subvenciones concedidas con cargo a los Presupuestos Generales del*

⁷ Las Mociones que se citan pueden ser consultadas en la página web del Tribunal de Cuentas, www.tcu.es.

Estado» (aprobada por el Pleno de este Tribunal el 29-7-1993), que propuso a las Cortes Generales la elaboración de una Ley General de Subvenciones, como recuerda la propia Ley General de Subvenciones en su Exposición de Motivos.

– «*Moción sobre diversos aspectos relativos a la rendición de cuentas en el sector público estatal y al contenido y ámbito de la Cuenta General del Estado*» (aprobada por el Pleno el 27-6-1996), que propuso a las Cortes Generales la modificación de la legislación sobre regulación del procedimiento de rendición de cuentas y sobre el contenido y ámbito de la Cuenta General del Estado (Ley General Presupuestaria).

– «*Moción sobre los conceptos de Sociedad Estatal y Empresa Pública*» (aprobada por el Pleno el 27-6-1996), que propuso a las Cortes Generales la definición legal del concepto de «*sociedad estatal*» y de «*empresa pública*» y la regulación por ley de distintos aspectos sobre las mismas en relación con su fiscalización.

– «*Moción relativa a la modificación de la normativa sobre financiación y fiscalización de los partidos políticos*» (aprobada por el Pleno el 30-10-2001), que propuso a las Cortes Generales la modificación de la Ley de Financiación de Partidos Políticos, de la Ley Orgánica Electoral General, y el desarrollo y armonización legales de determinados procesos electorales.

– «*Moción relativa a las posibles soluciones legales y administrativas para que entidades locales rindan sus cuentas de forma completa y en los plazos legalmente establecidos*» (aprobada por el Pleno el 30-4-2003), que propuso a las Cortes Generales reformas legislativas para unificar criterios sobre los plazos de rendición de cuentas de las entidades locales.

– «*Moción sobre los procedimientos de formación, alcance y contenido de la Cuenta General del Estado y las posibilidades de su consolidación, considerando su viabilidad práctica*» (aprobada por el Pleno el 28-4-2005), que propuso a las Cortes Generales modificaciones de la Ley General Presupuestaria.

– «*Moción sobre el control interno, llevanza de la contabilidad, gestión de personal y contratación en las entidades locales*» (aprobada el 20-7-2006), que propuso a las Cortes Generales modificaciones de la legislación del régimen local.

– Y «*Moción a las Cortes Generales sobre la necesidad de establecer un adecuado marco legal para el empleo del convenio de colaboración por las Administraciones Públicas*» (aprobada el 30-11-2010), en la que se propone a las Cortes Generales que se complete y sistematice el vigente marco legal de los convenios de colaboración celebrados por las Administraciones Públicas.

b) En segundo lugar es preciso señalar asimismo que **las Cortes Generales, a través de las Resoluciones de la Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas, han acogido muchas de las propuestas de modificación normativa propuestas por el Tribunal de Cuentas**, tanto en Informes de Fiscalización como en Mociones, validando la formulación de este tipo de propuestas por parte del Tribunal de Cuentas.

Para ello, la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas ha utilizado distintas fórmulas en sus Resoluciones, en las que en esencia o bien «*insta al Gobierno para que presente en el Congreso de los Diputados las modificaciones legislativas necesarias de acuerdo con las propuestas presentadas por el Tribunal de Cuentas*» (u otras fórmulas equivalentes)⁸, o bien «*propone la remisión del conjunto de la Moción con todas sus conclusiones y recomendaciones a las direcciones de los grupos parlamentarios de las Cámaras y de los diferentes Partidos y coaliciones políticas a fin de que se inicie a la mayor brevedad, y con el máximo consenso posible, la reforma de la Ley (...) que elimine las lagunas denunciadas reiteradamente en los Informes del Tribunal*» (u otras fórmulas equivalentes)⁹.

c) En tercer lugar, incluso **las propias Cortes Generales han sido las que, en distintas ocasiones, han tomado la iniciativa de encomendar explícitamente al Tribunal de Cuentas que, por medio de Mociones a elaborar por el Tribunal, éste eleve a las Cortes Generales propuestas de modificaciones legislativas.**

– Así, la Resolución de la Comisión Mixta para las relaciones con el Tribunal de Cuentas de 8 de noviembre de 2000 (*Boletín Oficial de las Cortes Generales –VII Legislatura–*, Serie A, nº 89, de 8 de enero de 2001) dispuso:

«La Comisión Mixta insta al Tribunal de Cuentas a que examine las posibles soluciones, tanto legales como administrativas, que hagan posible que aquellas entidades locales que o bien no rinden sus cuentas o bien lo hacen de

⁸ Así, a título de ejemplo, las Resoluciones de la Comisión Mixta de 28 de diciembre de 1993 (*Boletín Oficial de las Cortes Generales –V Legislatura–*, Serie A, nº 13, de 13-1-1994), de 30 de septiembre de 1997 (*BOCG –VI Legislatura–*, Serie A, nº 140, de 14-10-1997), de 22 de mayo de 2001 (*BOCG –VII Legislatura–*, Serie A, nº 176, de 17-7-2001), de 28 de septiembre de 2004 (*BOCG –VIII Legislatura–*, Serie A, nº 73, de 12-11-2004), de 8 de noviembre de 2005 (*BOCG –VIII Legislatura–*, Serie A, nº 209, de 5-12-2005), de 29 de noviembre de 2005 (*BOCG –VIII Legislatura–*, Serie A, nº 216, de 13-1-2006), de 25 de marzo de 2009 (*BOCG –IX Legislatura–*, Serie A, nº 122, de 1-4-2009), o de 26 de mayo de 2009 (*BOCG –IX Legislatura–*, Serie A, nº 163, de 21-7-2009), etc.

⁹ Verbigracia las Resoluciones de la Comisión Mixta de 11 de junio de 2002 (*BOCG –VII Legislatura–*, Serie A, nº 334, de 26-7-2002), o de 26 de mayo de 2009 (*BOCG –IX Legislatura–*, Serie A, nº 162, de 20-7-2009).

forma incompleta lo hagan en los plazos y condiciones que establecen las Leyes. Efectuado dicho examen, se pondrá de manifiesto [por el Tribunal de Cuentas] como Moción ante la Comisión Mixta para las relaciones con el Tribunal de Cuentas»¹⁰.

– Por su parte, la Resolución de la Comisión Mixta para las relaciones con el Tribunal de Cuentas de 13 de marzo de 2002 (*Boletín Oficial de las Cortes Generales –VII Legislatura–*, Serie A, nº 289, de 18 de abril de 2002) dispuso:

*«Se insta al Tribunal de Cuentas a que, de conformidad con lo previsto en el artículo 12 de su Ley Orgánica, **elabore y eleve a las Cortes Generales una moción**, en la que, recogiendo las deficiencias reiteradamente manifestadas en anteriores Informes de Fiscalización sobre entidades locales, que afectan especialmente a las áreas de control interno, llevanza de contabilidad, gestión de personal y contratación, se analicen las causas que las han podido originar y se formulen las correspondientes propuestas para su corrección, sugiriendo las modificaciones que se estimen necesarias en relación con su propia organización interna y, si así se considerase oportuno, sobre la vigente legislación reguladora de la actividad de las Corporaciones Locales.»*

Todo ello pone de manifiesto que el empleo de la figura de la Moción, para que el Tribunal pueda dirigir a las Cortes Generales propuestas de modificaciones normativas (como las que contiene la Moción sobre el deber de colaboración), es el modo específicamente previsto por la legislación reguladora del Tribunal de Cuentas para ello, y así ha sido utilizado con normalidad y habitualidad a tal efecto, tanto por el Tribunal de Cuentas como por las Cortes Generales (éstas por medio de las Resoluciones de la Comisión Mixta para las relaciones con el Tribunal de Cuentas).

2.5. Por otra parte, los antecedentes expuestos evidencian asimismo que la formulación de propuestas de modificaciones normativas en una Moción es uno de los cometidos competenciales propios del Tribunal de Cuentas, y que dicha facultad de propuesta no es invasiva del ejercicio de la iniciativa legislativa por parte de quienes tienen constitucionalmente asignada la competencia para ello (art. 87 de la Constitución española).

Aunque sea obvio decirlo, el concepto de «Moción» y el concepto de *Iniciativa legislativa* son dos conceptos jurídicos absolutamente distintos uno de otro.

¹⁰ También en esta misma línea, las Resoluciones de la Comisión Mixta de 8 de noviembre de 2000 (*distinta de la reseñada, pero de igual fecha, BOCG –VII Legislatura–*, Serie A, nº 90, de 9-1-2001); de 22 de mayo de 2001 (*BOCG –VII Legislatura–*, Serie A, nº 179, de 25-7-2001), o de 21 de diciembre de 2001 (*BOCG –VII Legislatura–*, Serie A, nº 270, de 27-2-2002).

Es obvio y notorio que la Constitución española no confiere la iniciativa legislativa al Tribunal de Cuentas.

También es obvio y notorio que, a través de las propuestas contenidas en sus Informes y en sus Mociones, el Tribunal de Cuentas no ejerce iniciativa legislativa alguna, pues las propuestas del Tribunal no vinculan a las Cortes Generales, que pueden asumirlas, o no.

A través de sus Informes de Fiscalización y de sus Mociones, el Tribunal de Cuentas propone a las Cortes Generales las «medidas a su juicio conducentes a la mejora de la gestión económico-financiera del sector público» (arts. 14.1. de la LOTCU y 3.c. y 28.6 de la LFTCU).

Como es propio de un Estado de Derecho en el que rige el principio de legalidad, la gestión económico-financiera del sector público se rige por leyes.

Por esta razón, como acabamos de indicar, es frecuente que en los Informes de Fiscalización, y por descontado en las Mociones (dada su peculiar naturaleza), muchas de las *medidas conducentes a la mejora de la gestión económico-financiera del sector público* consistan precisamente en propuestas de modificaciones de las leyes reguladoras de dicho sector.

Dichas propuestas son elevadas por el Tribunal de Cuentas a las Cortes Generales a través de las recomendaciones de sus Informes, o a través de Mociones, para que éstas, si lo consideran oportuno, bien insten al Gobierno para la elaboración de los correspondientes Proyectos de Ley (en ejercicio, éste sí, de la iniciativa legislativa que le atribuye la Constitución), o bien ejerzan directamente la iniciativa legislativa a través de los diputados y senadores, por medio de las oportunas Propositiones de Ley, en los términos contemplados por los Reglamentos del Congreso y del Senado.

Las Cortes Generales pueden, como se ha anticipado, estimar, o no estimar, las recomendaciones y propuestas contenidas en los Informes de Fiscalización y en las Mociones elevadas por el Tribunal de Cuentas, o, estimándolas, pueden no ejercer iniciativas legislativas que concreten las propuestas del Tribunal de Cuentas, lo que pone de relieve una vez más la diferencia conceptual entre la iniciativa legislativa y la formulación de una Moción, o una recomendación en un Informe de Fiscalización, para lo que sí es plenamente competente el Tribunal de Cuentas, cualquiera que sea su ulterior tratamiento por las Cortes.

En consecuencia, elevar por parte del Tribunal de Cuentas a las Cortes Generales una Moción con propuestas de modificaciones le-

gislativas no es ejercer la iniciativa legislativa, sino ejercer las competencias y cumplir los mandatos que sus leyes reguladoras le atribuyen, como así lo han entendido las Cortes Generales (como puede fácilmente advertirse en los ejemplos que se han expuesto con anterioridad).

2.6. Resulta igualmente obvio que el mejor ejercicio de la función fiscalizadora y el más eficaz control de la gestión económico-financiera del sector público conduce necesariamente a la mejora de la gestión de este sector, pues ésta es la razón de ser de los órganos de control financiero, tanto internos como externos.

Por ello, las propuestas incluidas en la Moción de 24 de febrero de 2011, cuya finalidad es la de «*mejorar la eficacia del control de la gestión económico-financiera del sector público por parte del Tribunal*», como expresivamente indica su título, constituyen aportaciones, desde la práctica de la función fiscalizadora, a la mejora de la gestión económico-financiera del sector público. Ello sin perjuicio de la consideración del propio Tribunal de Cuentas como sector público, directamente afectado en la gestión de sus competencias por las mejoras propuestas en la Moción.

3. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE EL DEBER DE COLABORACIÓN

3.1. El deber de colaboración de terceros con el Tribunal de Cuentas

3.1.1. El deber de colaboración de los sujetos fiscalizados

Cuando la legislación reguladora del Tribunal de Cuentas trata el deber de colaboración (arts. 7 de LOTCU y 30 de la LFTCU), lo refiere a la obligación de *los sujetos fiscalizados* por el Tribunal de Cuentas de colaborar con éste mediante la entrega de cuantos datos, estados, documentos, antecedentes o informes sean requeridos por el Tribunal para el ejercicio de la función fiscalizadora.

El deber de colaboración con el Tribunal de Cuentas constituye, por tanto, uno de los presupuestos básicos sobre los que se sustenta el ejercicio de su función fiscalizadora, pues es por medio del cual el Tribunal obtiene la información y los datos que son objeto de su análisis para el ejercicio de esta función.

Por ello, los artículos 7 de la LOTCU y 30 de la LFTCU no se limitan a la mera proclamación del deber de colaboración como princi-

pio, sino que establecen mecanismos y medios jurídicos para hacerlo efectivo, tales como la utilización de requerimientos conminatorios, la imposición de multas coercitivas (art. 30.5 de la LFTCU) o incluso el recurso a la vía penal (delito de desobediencia tipificado en el artículo 502 del Código Penal), sin perjuicio de la posible responsabilidad contable que se derive de la falta de aportación de los justificantes de gastos y de la puesta en conocimiento de las Cortes Generales de la falta de colaboración (art. 7.3 de la LOTCU).

En este contexto, dicha regulación es, en principio, suficiente para la exigencia de la colaboración *de los sujetos fiscalizados* para la entrega al Tribunal de Cuentas de *sus propios* datos y documentos.

Sin embargo, estos preceptos no contemplaron en su día (la LOTCU data de 1982, y la LFTCU de 1988) un supuesto de colaboración que, con el devenir de los tiempos, se ha mostrado como de esencial valor: la colaboración *de terceros no fiscalizados* (ya sean éstos *fiscalizables o no*) mediante la entrega al Tribunal de Cuentas de *información, datos o documentos relativos a entidades fiscalizadas* en poder de dichos terceros.

3.1.2. El deber de colaboración de terceros no fiscalizados

3.1.2.1. El desarrollo de la sociedad de la información, vertiginoso en los últimos años –y desde luego en los años posteriores a la promulgación de la LOTCU y a la LFTCU–, ha sido determinante para que, **en el ámbito de lo público**, se hayan desarrollado y consolidado bases de datos de titularidad pública que, de forma directa o indirecta, contienen información relacionada con la actividad económica de las entidades del sector público y de los perceptores de ayudas y subvenciones públicas, con trascendencia para el ejercicio de la función fiscalizadora por parte del Tribunal de Cuentas.

La Moción de 24 de febrero de 2011 pone de manifiesto cómo la legislación actual reguladora de algunos de estos datos no facilita en todos los casos el acceso a los mismos al Tribunal de Cuentas cuando fiscaliza a otras entidades del sector público o a perceptores de subvenciones. Así sucede en el caso de los datos de carácter tributario (que gestiona la Agencia Estatal de Administración Tributaria), o los datos de Seguridad Social (que gestiona la Administración de la Seguridad Social), o los datos de las Centrales de Información de Riesgos sobre el endeudamiento de las Administraciones Públicas y los Partidos Políticos (que gestionan el Banco de España y el Ministerio de Economía y Hacienda). La Moción aborda estos supuestos, para los que propone sencillas soluciones legislativas como más adelante se verá.

3.1.2.2. Por su parte, **en el ámbito de lo privado**, la Moción de 24 de febrero de 2011 también apunta cómo en la actualidad la intensa participación de entidades y empresas privadas no fiscalizables por el Tribunal de Cuentas en la gestión de los asuntos públicos a través de distintas formas de colaboración (contratos, convenios, colaboración financiera, etc.) determina que estas entidades y empresas tengan, cada vez más, información económica relevante, expresiva de la gestión económica de las entidades del sector público y de los perceptores de subvenciones públicas, directamente relacionada con la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, que por tanto debería poder ser recabada por éste para el ejercicio de sus funciones.

Las propuestas que contiene la Moción de 24 de febrero de 2011 también tratan de dar solución a estas limitaciones para el ejercicio de las competencias que ya tiene el Tribunal de Cuentas en relación con la fiscalización de las entidades del sector público y los perceptores de subvenciones, y siempre con las debidas garantías, cuestión ésta en la que igualmente hace especial hincapié la referida Moción.

3.1.2.3. El acceso a los datos que propone la Moción tiene especial sentido, pues debe recordarse que el Tribunal de Cuentas proyecta el ejercicio de su función fiscalizadora, de acuerdo con la Constitución y su legislación reguladora, sobre cualquier aspecto de legalidad, eficiencia y economía de la gestión de los ingresos y gastos públicos (art. 9 de la LOTCU).

Por su parte, la Ley Orgánica 15/1999, de 13 diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal (LORTAD), en su artículo 11.2.d), exime a las cesiones de datos de carácter personal que se efectúan al Tribunal de Cuentas del consentimiento de los interesados cuando dichos datos sean recabados para el cumplimiento de los fines directamente relacionados con las funciones legítimas del cedente y del cesionario, y la Moción incide especialmente en las garantías constitucionales y legales que protegen y garantizan la seguridad de los datos protegidos.

Por ello, el requerimiento por parte del Tribunal de Cuentas de los datos que le son necesarios para el ejercicio de su función fiscalizadora, cuando dichos datos obren en poder de terceros no fiscalizados (ya sean éstos fiscalizables, o no), debe poder llevarse a cabo de modo directo ante dichos terceros, poseedores inmediatos de los datos, mediante su sujeción al deber de colaboración, como sucede cuando los datos son requeridos directamente a los sujetos fiscalizados.

Actualmente, dado que dichos terceros no fiscalizados no están sujetos al deber de colaboración con el Tribunal de Cuentas, en ocasiones se recurre a una técnica de auditoría consistente en requerir al fiscalizado para que sea éste el que solicite a su vez los datos sobre sí mismo o sobre su propia actividad a los terceros poseedores de los mismos (Bancos, AEAT, etc.) para ponerlos en última instancia a disposición del Tribunal de Cuentas. Sin embargo, el recurso a este tipo de procedimientos indirectos, utilizando al propio fiscalizado como intermediario cuando los datos obren en poder de terceros, ni es garantía de éxito en la obtención de los datos, ni desde luego es el modo más idóneo de ejercer sus funciones y potestades por parte de un órgano público de relevancia constitucional¹¹.

En un momento en el que la sociedad demanda de forma creciente una gestión eficiente de los fondos públicos, el Tribunal de Cuentas debe contar con todos los medios jurídicos disponibles para contribuir, en ejercicio de sus competencias, al control de dicha gestión y a su mejora. El adecuado control de la gestión económico-financiera del sector público es desde luego una exigencia jurídica ligada al control democrático de las finanzas públicas propio y característico de todo Estado de Derecho; pero también responde a una creciente exigencia ética que la sociedad actual legítimamente reclama tanto de los gestores públicos como de los órganos llamados a su control.

La eliminación de las limitaciones de nuestro ordenamiento jurídico al deber de colaboración con el Tribunal de Cuentas, que describe la Moción, facilita y hace más viable y eficaz el control, y con ello contribuye de forma decisiva a la mejora de la gestión de los recursos públicos, y en la actual coyuntura también al control del déficit público y a la consolidación fiscal, lo cual, si cabe, acentúa la oportunidad de sus propuestas.

La efectiva participación del Tribunal de Cuentas en estos procesos, en su calidad de «*supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público*» (art. 136 de la Constitución española), no sólo responde a una exigencia constitucional, sino a la

¹¹ En el ámbito de la auditoría privada –es decir, la que llevan a cabo las sociedades de auditoría o los auditores privados de cuentas inscritos en el ROAC sobre las empresas y otros sujetos de Derecho mercantil– es habitual el recurso a este tipo de técnicas de auditoría. Las mismas tienen plena lógica en el ámbito de las relaciones entre privados –que son las que se dan en la auditoría privada–, pero resultan manifiestamente insuficientes cuando los órganos que las llevan a cabo son órganos públicos de control, en ejercicio de funciones y potestades públicas, con todas las garantías legales que salvaguardan el carácter personal o reservado de los datos, cuando tengan esta calificación.

necesidad de que el Tribunal sea percibido por la sociedad como una institución útil y eficaz y, por tanto, socialmente legitimada.

Lo contrario limitaría la eficacia del Tribunal de Cuentas al alejarlo de la realidad, lo que le impediría responder adecuadamente a lo que la sociedad espera y demanda de un órgano como el Tribunal, que, especialmente en las circunstancias actuales, debe ver reforzados los medios para el ejercicio legítimo de su función de control.

3.1.2.4. Debe también tenerse presente que la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas conoce de las responsabilidades contables en que puedan incurrir los gestores de fondos públicos. Y los procedimientos fiscalizadores llevados a cabo por la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas constituyen una fuente esencial de detección y conocimiento de posibles supuestos de responsabilidad contable. De este modo, el perfeccionamiento y la actualización de la regulación del deber de colaboración con el Tribunal de Cuentas, en los términos propuestos por la Moción, permitiría contar al Tribunal, en ejercicio de su función fiscalizadora, con más datos y más información, que permitirían, a su vez, una mayor profundización en el análisis de la gestión de los ingresos y gastos públicos, y sin duda facilitaría una detección más eficaz de posibles supuestos de responsabilidad contable para su posterior enjuiciamiento por los órganos de la jurisdicción contable del Tribunal de Cuentas, con la eventual recuperación para la Hacienda Pública de cuantos fondos públicos hubieran podido ser desviados de su legítima finalidad.

Del mismo modo, esta mayor profundización en el análisis de la gestión de los ingresos y gastos públicos permitiría una más fácil detección y determinación de posibles supuestos constitutivos de otro tipo de responsabilidades (administrativas, disciplinarias, laborales o penales), deducidas a nivel de presunción como consecuencia del ejercicio de la función fiscalizadora, para su adecuada remisión a los órganos competentes para su conocimiento y resolución (órganos administrativos y jurisdiccionales), contribuyendo con ello a la maximización de la eficiencia en los trabajos de fiscalización y a evitar que conductas irregulares pasen inadvertidas como consecuencia de la imposibilidad de profundización en su conocimiento por parte del Tribunal de Cuentas en el curso de los procedimientos fiscalizadores.

3.2. El deber de colaboración del Tribunal de Cuentas con terceros

El deber de colaboración es un deber al que están sujetos todos los poderes públicos entre sí, y, como no puede ser de otro modo, el Tri-

bunal de Cuentas también está sujeto a ese deber general de colaboración para con otros órganos y poderes públicos, con quienes colabora cuando es requerido para ello.

Una mayor profundización en la colaboración de los órganos públicos *con* el Tribunal de Cuentas debe conducir también recíprocamente a reflexionar sobre la extensión de la colaboración *del* Tribunal de Cuentas con otros órganos (lo que no es objeto de la Moción sobre el deber de colaboración, aprobada el 24 de febrero de 2011), singularmente con los órganos de la jurisdicción ordinaria (Juzgados y Tribunales).

En efecto, el acceso del Tribunal de Cuentas al conocimiento de más datos y de mayor información cualifica a la propia institución. De esta suerte, la imagen del propio Tribunal de Cuentas ante otros poderes públicos se refuerza, incentivando a éstos a incrementar la petición de colaboración del Tribunal de Cuentas.

No debe pasar de soslayo el hecho de que ante recientes casos en los que los Tribunales ordinarios de Justicia se han enfrentado a posibles casos de corrupción, en los que han surgido dudas sobre la legalidad en la contratación pública, o en el manejo de fondos públicos, o en la gestión de convenios urbanísticos o de otro tipo, dichos Tribunales han omitido recabar la colaboración del Tribunal de Cuentas a través de la pericia del personal a su servicio, y en cambio han recabado dicho peritaje o asesoramiento especializado, por parte de funcionarios pertenecientes a otros ámbitos administrativos de control.

Por ello entendemos que el deber de colaboración del Tribunal de Cuentas con otros poderes públicos constituye el campo idóneo para una nueva Moción, distinta de la aquí analizada.

La eliminación, como un primer paso, de las trabas al deber de colaboración con el Tribunal de Cuentas, como acaba de señalarse, debe contribuir, como un segundo paso a afrontar, a que dicha colaboración pueda ser recíprocamente recabada del propio Tribunal de Cuentas y de los funcionarios a su servicio, lo que parece lógico, por ejemplo, en el ámbito judicial (Tribunales Superiores de Justicia, Audiencia Nacional) cuando se trata de llevar a cabo pruebas periciales sobre conductas que pudieran constituir delitos de malversación, cohecho, prevaricación ligada a intereses económicos, tráfico de influencias, falsedad de documentos contables, financiación irregular de candidaturas de los partidos, federaciones, coaliciones o agrupaciones de electores, u otros para cuyo conocimiento por razón de la

materia estén singularmente cualificados el Tribunal de Cuentas como tal y los funcionarios públicos a su servicio.

La situación actual aboca, en cambio, al creciente aislamiento del Tribunal de Cuentas por la doble vía de no poder profundizar en el ejercicio de su propia función fiscalizadora y de no ser tenido en cuenta por otros órganos y poderes públicos como órgano con cuyos conocimientos y experiencia, y los de los funcionarios a su servicio, poder contar.

Para evitar este aislamiento del Tribunal de Cuentas no basta con el desarrollo de la política informativa del Tribunal de Cuentas. Es necesario, además, que el alcance de las potestades del Tribunal de Cuentas sea el adecuado a lo que la sociedad española y la actual coyuntura le exigen, y que para el ejercicio efectivo de sus competencias el Tribunal de Cuentas esté dotado de los medios e instrumentos jurídicos adecuados, a lo cual coadyuva de forma decisiva la Moción sobre el deber de colaboración, aprobada el 24 de febrero de 2011.

4. LAS DISTINTAS FORMAS DE ELUSIÓN DEL DEBER DE COLABORACIÓN CON EL TRIBUNAL DE CUENTAS Y EL OBJETO DE LA MOCIÓN (QUÉ ABORDA Y QUÉ NO ABORDA LA MOCIÓN)

4.1. Como consecuencia del ejercicio de su función fiscalizadora, el Tribunal de Cuentas ha debido dar tratamiento a una variada tipología de supuestos de elusión del deber de colaboración, que han interferido y limitado el alcance del ejercicio de su función fiscalizadora.

Ahora bien, ni todas estas elusiones del deber de colaboración obedecen a las mismas causas ni todas ellas han sido objeto de la Moción de 24 de febrero de 2011.

Con carácter general pueden distinguirse tres diferentes tipos de manifestaciones elusivas del deber de colaboración con el Tribunal de Cuentas que han supuesto limitaciones efectivas al alcance de la función fiscalizadora:

4.2.1. *Un primer tipo, que consiste en la negativa (expresa o tácita) por parte de un sujeto fiscalizado a colaborar* con el Tribunal de Cuentas, materializada en la falta de entrega fáctica de la documentación necesaria para el ejercicio de la función fiscalizadora (incumplimientos fácticos del deber de colaboración), ya se trate de las cuentas

y documentos de obligatoria rendición y remisión al Tribunal, ya de cualquier otra información que sea requerida por el Tribunal en el ejercicio de dicha función fiscalizadora.

Para estos supuestos de mero incumplimiento, el ordenamiento jurídico dota al Tribunal de Cuentas de instrumentos jurídicos reaccionales para su debida exigencia, tales como la imposición de multas coercitivas, la exigencia de responsabilidades contables o incluso el recurso a la vía penal contra quienes nieguen al Tribunal la colaboración debida.

Al existir ya en el ordenamiento vigente procedimientos legales para reaccionar ante este tipo de incumplimientos –a los que el Pleno del Tribunal de Cuentas, de hecho, ha recurrido cuando ha sido necesario–, no ha sido éste objeto de la Moción de 24 de febrero de 2011.

4.2.2. Un segundo tipo de falta de colaboración ha sido el que en ocasiones se ha producido cuando la entidad fiscalizada ha invocado razones competenciales para negar la entrega de datos o documentos al Tribunal de Cuentas.

Así ha sucedido en algunos casos en que la entidad fiscalizada no ha facilitado al Tribunal los datos sobre su propia gestión por entender que dicha gestión no se encontraba incluida dentro del ámbito de la gestión económico-financiera (la ejecución de ingresos y gastos públicos) fiscalizable por el Tribunal de Cuentas¹², o por entender que existía una invasión del ámbito competencial autonómico por parte de un órgano estatal, como es el Tribunal de Cuentas¹³.

En estos casos, nuestro ordenamiento jurídico también dota al Tribunal de Cuentas de instrumentos jurídicos de oposición o de reacción:

– Bien la imposición de multas coercitivas, la exigencia de responsabilidades contables o incluso el recurso a la vía penal si el Tribunal considerase que la invocación de un conflicto de competencias

¹² Ver a título de ejemplo el «Informe de Fiscalización de la organización y los procedimientos de supervisión sobre las entidades de crédito, seguros y servicios de inversión y de la coordinación entre los organismos supervisores y con la Agencia Estatal de Administración Tributaria», aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 28-11-2006, en particular su apartado «I.4. Limitaciones al alcance».

¹³ Ver a título de ejemplo el «Informe de Fiscalización sobre la contratación celebrada o en vigor en 1999 y 2000 de las adquisiciones de medicamentos y productos farmacéuticos en una muestra de hospitales de titularidad pública del Sistema Nacional de Salud», aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 30-4-2003, en particular sus apartados «I.6. Limitaciones al alcance de la fiscalización», y «I.7. Trámite de alegaciones».

fuera una excusa infundada, cuyo objeto real sería negar fácticamente la entrega de datos o documentos al Tribunal (supuesto que no se ha llegado a dar en la práctica).

– Bien el traslado del conflicto a las Cortes Generales para que éstas, si lo consideran fundado, planteen un conflicto de competencias ante el Tribunal Constitucional¹⁴ (supuesto que tampoco se ha llegado a dar en la práctica).

En cualquiera de estos casos está en manos del propio Tribunal de Cuentas poner en marcha estos mecanismos de reacción, o no hacerlo. Lo que ahora interesa destacar es que, también en este caso, existen ya en el ordenamiento vigente procedimientos legales para reaccionar ante este tipo de desbordamientos del alcance del deber de colaboración con el Tribunal de Cuentas, y, por tanto, tampoco ha sido éste objeto de la Moción de 24 de febrero de 2011.

4.2.3. Un tercer –y último– tipo de quiebra del deber de colaboración es el derivado de las limitaciones que el propio ordenamiento jurídico establece al alcance del deber de colaboración con el Tribunal de Cuentas, tanto en normas generales como en normas sectoriales específicas, respecto a su función fiscalizadora.

Contra estas limitaciones de origen legal, el Tribunal de Cuentas carece de cualquier mecanismo de reacción jurídica posible.

Por ello, la solución a estas limitaciones sólo puede llegar por vía de la modificación de las normas que expresamente las establecen. Y es la formulación de propuestas sobre esta cuestión lo que constituye el objeto de la Moción de 24 de febrero de 2011.

4.3. Cuando estas elusiones del deber de colaboración han afectado al ejercicio de la función fiscalizadora, el Tribunal de Cuentas ha hecho habitualmente mención a las circunstancias concurrentes en los correspondientes Informes de Fiscalización en un epígrafe dedicado a la exposición de las «*Limitaciones al alcance de la fiscalización*».

Este epígrafe tiene una vocación simplemente expositiva, y no resolutive, de las situaciones que se describen, revelando, por tanto, una posición pasiva ante la quiebra de la colaboración.

¹⁴ El artículo 8 de la LOTCU dispone: «1. Los conflictos que se susciten sobre las competencias o atribuciones del Tribunal de Cuentas serán resueltos por el Tribunal Constitucional. 2. Los requerimientos de inhibición hechos al Tribunal de Cuentas no producirán la suspensión del respectivo procedimiento.» A su vez, el artículo 3.p) de la LFTCU atribuye al Pleno del Tribunal de Cuentas la competencia para «proponer a las Cortes Generales el planteamiento de conflictos que afecten a las competencias o atribuciones del Tribunal».

La Moción de 24 de febrero de 2011 adopta, frente a esta situación, una actitud proactiva, proponiendo posibles soluciones concretas a este tipo de limitaciones.

4.4. Como ya hemos indicado, la Moción no tiene como objeto el tratamiento de los incumplimientos fácticos del deber de colaboración, ya sean éstos injustificados o justificados, mediante la invocación de un posible conflicto de competencias, puesto que para su tratamiento el ordenamiento vigente ya ofrece soluciones jurídicas a las que el Tribunal puede recurrir.

Lo que aborda la Moción son los casos de limitaciones o insuficiencias legales que impiden la entrega de datos al Tribunal de Cuentas y cuya única solución posible es la modificación de dichas normas.

A continuación se sintetizan cuáles son esos casos expuestos en la Moción y cuáles las soluciones que se proponen a las Cortes Generales.

5. CONTENIDO Y PROPUESTAS DE LA MOCIÓN

5.1. Caso de los datos de la Administración Tributaria y de la Administración de la Seguridad Social

5.1.1. La Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) en su artículo 95.1, letra g), por un lado, y la Ley General de la Seguridad Social (Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio), en su artículo 66.1, letra g), por otro, permiten la cesión de datos tributarios y de seguridad social, respectivamente, al Tribunal de Cuentas por parte de la Administración Tributaria y de la Administración de la Seguridad Social. Pero estos preceptos, cuya redacción es del mismo tenor, restringen o limitan esta habilitación legal exclusivamente a los concretos supuestos en que el Tribunal de Cuentas fiscalice a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), en un caso, o a la Administración de la Seguridad Social, en el otro, y no contemplan en cambio esa misma colaboración cuando el Tribunal de Cuentas fiscaliza la gestión económico-financiera de cualquiera otra entidad del sector público o de los perceptores de subvenciones y ayudas públicas.

5.1.2. Esta regulación, de corte limitativo, contrasta con el amplio alcance que la legislación general reguladora de la protección de datos, es decir, la Ley Orgánica 15/1999, de 13 diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal (LORTAD), confiere a la cesión de datos al Tribunal de Cuentas, como ya se ha indicado anteriormente.

5.1.3. En este contexto normativo, la Moción de 24 de febrero de 2011 pone de manifiesto cómo mientras la AEAT ha hecho una interpretación estricta del artículo 95.1.g) de la Ley General Tributaria, sin tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 11.2.d) de la LORTAD, y ha invocado el precitado artículo 95.1.g) de la Ley General Tributaria como causa por la que no ha facilitado al Tribunal de Cuentas información tributaria de los sujetos fiscalizados (la Moción detalla los casos concretos en que así ha sido), en cambio, la Administración de la Seguridad Social ha sido mucho más flexible a la hora de interpretar y aplicar, de forma combinada, los artículos 66.1.g) del TRLGSS y 11.2.d) de la LORTAD, permitiendo una colaboración mucho más fluida y eficaz con el Tribunal de Cuentas, y más ajustada, en definitiva, al interés general.

5.1.4. Más allá de los antecedentes concretos que desgrena la Moción, lo cierto es que no tiene mucho sentido que la colaboración de la AEAT y la Seguridad Social no alcance expresamente en su legislación especial al ejercicio de las funciones fiscalizadoras por parte del Tribunal de Cuentas, en su conjunto, y lo haga únicamente en relación con una muy reducida parcela de su ámbito fiscalizador.

Como indica la Moción, no deja de ser paradójico que los mencionados artículos 95.1 de la Ley General Tributaria y 66.1 de la Ley General de la Seguridad Social contemplen la cesión de los datos tributarios y de seguridad social a distintos órganos –parlamentarios, judiciales e incluso administrativos– para el legítimo ejercicio de las competencias de estos órganos, ajenas al control de las propias Administraciones Tributaria y de la Seguridad Social y, en cambio, esa misma colaboración, con su misma extensión, no esté contemplada por la Ley en relación con el Tribunal de Cuentas, que, sin embargo, es el «*supremo órgano fiscalizador*» de la gestión económica del sector público (art. 136 de la Constitución española) para el ejercicio de su función fiscalizadora.

5.1.5. Baste, a este respecto, tener en consideración que para poder acceder a la concesión de subvenciones o a la adjudicación de contratos públicos (dos sectores capitales de la gestión del gasto público, cuna de casos de corrupción) constituye un requisito legal previo y necesario estar al corriente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y de seguridad social.

Y es obvio que para que el Tribunal de Cuentas pueda comprobar la regularidad de las concesiones de las subvenciones o las adjudicaciones de los contratos, cuando no exista documentación acreditativa en el expediente, resulta necesario recabar esta información de

la Administración Tributaria y de la Administración de la Seguridad Social, a pesar de que el Tribunal no esté fiscalizando a éstas.

Pero, además, resulta patente la trascendencia que puede tener por un lado la información tributaria para establecer vínculos económicos y poder determinar posibles conflictos de intereses entre los titulares de los órganos públicos de gestión y las empresas contratistas, los perceptores de subvenciones u otros partícipes directos o indirectos de la gestión de los ingresos y gastos públicos, y por otro lado, la información de seguridad social para verificar el cumplimiento de las condiciones de adjudicación de determinadas ayudas públicas (vgr. verificar la condición de alta en la Seguridad Social para acceder a los beneficios de la formación continua) o determinados requisitos de adjudicación de contratos.

5.1.6. Por todo lo antedicho, el Tribunal de Cuentas ha propuesto a las Cortes, en la Moción aprobada el 24 de febrero de 2011, la modificación normativa de los mencionados artículos 95.1.g) de la Ley General Tributaria y 66.1.g) de la Ley General de la Seguridad Social, con el fin de hacer extensivo el acceso del Tribunal de Cuentas a los datos tributarios y de seguridad social al ejercicio de la función fiscalizadora del Tribunal en su totalidad, y no se limite exclusivamente al supuesto en que la Agencia Tributaria o la Administración de la Seguridad Social sean las entidades fiscalizadas, que es lo que sucede en la actualidad.

5.2. Caso de los datos sobre el endeudamiento de las Administraciones Públicas y partidos políticos

5.2.1. También expone la Moción de 24 de febrero de 2011 el caso de los datos sobre endeudamiento de las Administraciones Públicas y de los partidos políticos, cuya legislación reguladora, tras definir como públicos este tipo de datos, no incluye, sin embargo, al Tribunal de Cuentas entre los sujetos destinatarios directos de dicha publicidad.

5.2.2. Esta insuficiencia normativa es notoria toda vez que los datos sobre el endeudamiento de todas las Administraciones Públicas territoriales y sus entidades dependientes deben poder ser conocidos de primera mano por el Tribunal de Cuentas, especialmente en la actual coyuntura de crisis económica en la que la contención y corrección del déficit público, la estabilidad presupuestaria y la consolidación fiscal constituyen objetivos prioritarios de política económica, tanto estatal (asumidos tanto por las Cortes Generales como por el Gobierno de la nación) como supraestatal (Unión Europea), como recuerda la propia Moción.

La Moción expone claramente cómo el Tribunal de Cuentas, en su condición de órgano de relevancia constitucional, encargado de la fiscalización de la gestión económico-financiera del sector público, debe tomar un singular protagonismo en el control del déficit público y de la estabilidad presupuestaria, como parte de su habitual función de seguimiento y control de la ejecución presupuestaria, en el marco del Texto Refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 diciembre.

5.2.3. En este contexto, la Moción sobre el deber de colaboración distingue los siguientes supuestos:

- a) *El caso de los datos de endeudamiento de las Administraciones Públicas obrantes en la Central de Información de Riesgos del Banco de España*

La Central de Información de Riesgos del Banco de España, regulada en los artículos 59 a 69 de la Ley 44/2002, de 22 noviembre, de Reforma del Sistema Financiero, recaba de las entidades de crédito los datos necesarios para identificar a las personas con quienes se mantengan, directa o indirectamente, riesgos de crédito, así como las características de dichas personas y riesgos. Entre las mismas se encuentran las Administraciones Públicas y los entes de ellas dependientes.

El artículo 61 de la referida Ley 44/2002 regula el acceso a la información sobre los datos declarados y, en particular, dispone que *«los datos declarados sobre los riesgos cuyos titulares sean Administraciones Públicas españolas serán públicos y a tal efecto se comunicarán por el Banco de España, con la misma periodicidad con que se recaban, al Ministerio de Hacienda y, en su caso, a la Comunidad Autónoma de la que dependan para su conocimiento y publicación en la forma que establezcan»*.

Lo que propone el Tribunal de Cuentas en su Moción es que, mediante una modificación de la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Reforma del Sistema Financiero, o del Texto Refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, el Tribunal de Cuentas sea incorporado de forma expresa como destinatario directo de la información de la Central de Información de Riesgos del Banco de España, para el ejercicio de su función fiscalizadora, cuando dicha información se refiera al endeudamiento de las Administraciones Públicas y de las entidades del sector público, que son las que constituyen el ámbito subjetivo de su actuación, lo que excluye, evidentemente, la posibilidad de acceso directo a los datos de endeudamiento de otras entidades del sector privado o de particulares, que

quedan fuera del ámbito del ejercicio constitucional de su función fiscalizadora.

b) *El caso de los datos sobre crédito y endeudamiento de las entidades locales obrantes en la Central de Información de Riesgos de las Entidades Locales dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda*

La Moción pone de manifiesto una situación semejante a la anteriormente descrita, en este caso referida a los datos sobre crédito y endeudamiento de las entidades locales, obrantes en la Central de Información de Riesgos de las Entidades Locales dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda, creada de acuerdo con el artículo 55 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004.

También en este caso el artículo 55 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales proclama el carácter público de estos datos, pero difiere al ulterior desarrollo reglamentario la concreción del alcance de esta publicidad.

Y los Reglamentos que han regulado esta Central de Riesgos (primero el Real Decreto 1438/2001, de 21 diciembre, y después el Real Decreto 1463/2007, de 2 de noviembre) han omitido al Tribunal de Cuentas entre los posibles usuarios directos de esta información.

La Moción propone así la necesaria corrección de esta omisión (por vía reglamentaria en este caso), que incide en una faceta clave de la fiscalización de la gestión económico-financiera de las entidades locales, cual es su endeudamiento, insistiendo la Moción especialmente en la importancia de esta faceta del control, con el objetivo prioritario de contención del déficit público y de la consolidación fiscal, enfatizando en el papel que puede y debe jugar el Tribunal de Cuentas a este respecto.

c) *El caso de los datos sobre crédito y endeudamiento de las Comunidades Autónomas obrantes en el Ministerio de Economía y Hacienda*

La Moción hace también mención, a este respecto, a la previsión contenida en el artículo 10 de la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, que dispone que «*el Ministerio de Economía y Hacienda mantendrá una Central de Información, de carácter público, que provea de información sobre las operaciones de crédito, la emisión de deuda o cualquier otra apelación*

de crédito o asunción de riesgos y las cargas financieras de ellas derivadas concertadas por la Administración de las Comunidades Autónomas y demás sujetos de ella dependientes», entre cuyos usuarios no está expresamente incluido el Tribunal.

Si bien en este caso la Central de Información en cuestión no ha sido objeto de desarrollo reglamentario, las propuestas de la Moción también se extienden a ella proponiendo, con carácter general, que se remuevan cualesquiera obstáculos normativos que puedan impedir al Tribunal de Cuentas el acceso a los datos públicos sobre los riesgos crediticios de las distintas Administraciones Públicas territoriales y sus entidades dependientes.

d) El caso de los datos de endeudamiento de los partidos políticos obrantes en la Central de Información de Riesgos del Banco de España

La Central de Información de Riesgos del Banco de España cuenta igualmente con los datos de crédito y endeudamiento de los partidos políticos en calidad de personas privadas distintas de las Administraciones Públicas y sus entidades dependientes.

En este caso, la colaboración con el Tribunal de Cuentas tampoco se encuentra incluida entre los supuestos en los que le es posible al Banco de España la cesión de los datos referidos, a tal fin contemplados en el apartado 4 del artículo 6 del Real Decreto Legislativo 1298/1986, de 28 de junio, por el que se adaptan las normas legales en materia de establecimientos de crédito al ordenamiento jurídico de la Unión Europea, en relación con lo establecido en el artículo 63 de la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de medidas de reforma del sistema financiero.

Sin embargo, dichos datos resultan necesarios para el adecuado ejercicio por parte del Tribunal de Cuentas de las competencias fiscalizadoras que expresamente le atribuyen la Ley Orgánica 8/2007, de 4 julio, de Financiación de Partidos Políticos, y la Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio, de Régimen Electoral General, en relación con el control de la financiación, tanto del funcionamiento ordinario como de los gastos electorales, de los partidos políticos, federaciones, coaliciones o agrupaciones de electores.

Por esta razón, el Tribunal propone la subsanación legislativa de esta insuficiencia normativa que le habilite a un conocimiento directo del endeudamiento de los partidos, sujetos, en cuanto a su financiación, al control del Tribunal de Cuentas por normas con rango de Ley Orgánica.

5.3. Ampliación del alcance del deber de colaboración a los privados que tengan relaciones de naturaleza económica con los sujetos fiscalizados y los datos que posean tengan trascendencia para el ejercicio de la función fiscalizadora

5.3.1. La Moción de 24 de febrero de 2011 expone y razona la posibilidad de que el Tribunal de Cuentas pueda recabar de forma directa la colaboración de personas, físicas o jurídicas, del sector privado distintas de los perceptores de subvenciones cuando éstas tengan en su poder caudales públicos pertenecientes a las entidades fiscalizadas o dispongan de información con trascendencia presupuestaria o relevante para el control de la ejecución de los ingresos o de los gastos públicos.

Se trata, en definitiva, de que empresas contratistas, entidades financieras, personas de derecho privado suscriptoras de convenios con Administraciones Públicas o entidades del sector público o cualesquiera otras que posean datos relativos a la actividad económico-financiera de las entidades del sector público o de los perceptores de subvenciones y ayudas públicas fiscalizados puedan colaborar con el Tribunal de Cuentas.

No se trata, por tanto, de ampliar ni de extender las competencias fiscalizadoras del Tribunal de Cuentas a estas personas, físicas o jurídicas, de naturaleza privada, y así lo dice expresamente la Moción sobre el deber de colaboración, anticipándose a cualquier posible duda que pudiera surgir al respecto, pues no es éste el objeto constitucionalmente definido de su función fiscalizadora. No se trata, en definitiva, como erróneamente ha aparecido en algún medio, de que el Tribunal de Cuentas pretenda «fiscalizar a bancos o empresas»¹⁵.

La pretensión de las propuestas contenidas en la Moción van encaminadas en cambio a permitir que quienes hayan mantenido relaciones económicas, profesionales o financieras con las Administraciones Públicas, con las entidades pertenecientes al sector público o con los perceptores de subvenciones, a solicitud del Tribunal, puedan hacerle entrega de documentos, datos, informes o antecedentes, deducidos directamente de estas relaciones, *relativos a los sujetos fiscalizados* por el Tribunal, cuando dichos datos tengan trascendencia para

¹⁵ El periódico *Expansión*, en su edición del día 14 de marzo de 2011, encabezaba con este titular, «El Tribunal de Cuentas quiere fiscalizar a bancos y empresas», la noticia de la aprobación de la Moción sobre el deber de colaboración por el Pleno del Tribunal de Cuentas, si bien, en el cuerpo de la noticia, dicho periódico explicaba correctamente el auténtico alcance de las propuestas contenidas en la Moción, distinto del expresado en el titular.

el ejercicio de su función fiscalizadora y siempre con las debidas garantías.

En este contexto no es difícil advertir la enorme potencialidad que para el Tribunal de Cuentas podría tener el acceso a este tipo de información.

5.3.2. En cualquier caso, la Moción recuerda que esta ampliación del ámbito del deber de colaboración con respecto a todos los privados –y no sólo a los sujetos a la fiscalización del Tribunal de Cuentas–, no es nueva ni mucho menos, ni constituye ningún salto al vacío que requiera innovaciones normativas más o menos imaginativas, pues ya existen precedentes perfectamente operativos y de eficacia y seguridad contrastadas en nuestro ordenamiento jurídico.

El primero de estos precedentes se refiere precisamente al propio Tribunal de Cuentas en relación con la fiscalización de los partidos políticos.

Así, la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, de Financiación de los Partidos Políticos, introdujo como novedad, en el apartado 3 de su artículo 19, la extensión del deber de colaboración con el Tribunal de Cuentas a todas *«las entidades que hubieran mantenido relaciones de naturaleza económica con los partidos políticos»*, que *«estarán obligadas, si son requeridas por el Tribunal de Cuentas, a proporcionar a éste la información y justificación detallada sobre sus operaciones con ellos, de acuerdo con las normas de auditoría externa generalmente aceptadas, y a los solos efectos de verificar el cumplimiento de los límites, requisitos y obligaciones establecidos por la presente Ley»*.

La Moción sobre el deber de colaboración también recuerda, limitándose a citarlos y sin entrar en ningún análisis comparativo, los precedentes establecidos en la Ley 47/2003, de 26 noviembre, General Presupuestaria, en relación con las facultades de la Intervención General de la Administración del Estado, o en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con la Inspección de Hacienda del Estado.

Aunque la Moción sobre el deber de colaboración no entra en ello, conviene, no obstante, detenerse en observar cómo, en efecto, el deber de colaboración con la Inspección de Hacienda del Estado se extiende, en lo subjetivo, a todas *«las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas»*, que posean datos con trascendencia tributaria (art. 93 de la Ley General Tributaria). En particular, este deber de colaboración con la Inspección de Hacienda del Estado se predica expresamente de las entidades bancarias en relación con los deudores tribu-

tarios en periodo ejecutivo, así como en relación con la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones por actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales (art. 93, apartado 1, letras b) y c), de la Ley General Tributaria). El apartado 3 del artículo 93 de la Ley General Tributaria establece a este respecto que *«el incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario»*.

Por su parte, el deber de colaboración con la Intervención General de la Administración del Estado se extiende también a *«toda persona natural o jurídica, pública o privada»* (art. 145.3 de la Ley General Presupuestaria), y en relación con el control financiero de las subvenciones se predica, por una parte, respecto de *«los beneficiarios, las entidades colaboradoras y los terceros relacionados con el objeto de la subvención o su justificación»* (art. 46, apartado 1, de la Ley General de Subvenciones) –que pueden llegar a ser sancionados si no colaboran [arts. 53, letra d), y 56, letra h), de la Ley General de Subvenciones]– y por otra, de *«las autoridades, cualquiera que sea su naturaleza, así como los jefes o directores de oficinas públicas, organismos autónomos y otros entes de derecho público y quienes, en general, ejerzan funciones públicas o desarrollen su trabajo en dichas entidades»* (art. 47, apartado 2, de la Ley General de Subvenciones), llegando incluso a contemplar expresamente que *«los Juzgados y Tribunales deberán facilitar a la Administración, de oficio o a requerimiento de ésta, cuantos datos con trascendencia en la aplicación de subvenciones se desprendan de las actuaciones judiciales de las que conozcan, respetando, en su caso, el secreto de las diligencias sumariales»* (art. 47, apartado 3, de la Ley General de Subvenciones).

En cuanto a su extensión objetiva, la Ley General Tributaria sitúa el objeto del deber de colaboración en el ámbito tributario en *«toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas»* (art. 93.1 de la Ley General Tributaria).

Igualmente expresiva de la amplitud del objeto del deber de colaboración con la Intervención General de la Administración del Estado es la redacción del apartado 3 del artículo 145 de la Ley General Presupuestaria, que dispone: *«3. Toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar, previo requerimiento del órgano de control de la Intervención General de la Administración del Estado actuante, toda clase de datos, informes o antecedentes, deducidos directamente de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas con trascendencia para las actuaciones de control que desarrolle.»*

En el ámbito del control sobre los perceptores de subvenciones, el objeto de la colaboración con los órganos de Intervención se extiende, por su parte, a «*cuanta documentación sea requerida en el ejercicio de las funciones de control*», pudiendo llegar inclusive al «*libre acceso a información de las cuentas bancarias en las entidades financieras donde se pueda haber efectuado el cobro de las subvenciones o con cargo a las cuales se puedan haber realizado las disposiciones de los fondos*» [art. 46.1.d) de la Ley General de Subvenciones].

La Moción sobre el deber de colaboración no lo dice, pero es obvio que si la legislación reguladora de los referidos órganos de inspección y control financiero, que son órganos de naturaleza administrativa, les ha dotado en 2003 (año en que fueron promulgadas la Ley General Tributaria y la Ley General Presupuestaria) con el alcance recién descrito del deber de colaboración para con ellos en el ejercicio de sus respectivas funciones, la legislación reguladora del Tribunal de Cuentas, que data de 1982 y 1988, debe ser actualizada en línea con esta más moderna tendencia, especialmente teniendo presente que el Tribunal de Cuentas actúa como órgano de relevancia constitucional en calidad de «*supremo órgano fiscalizador*» de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público, de acuerdo con el artículo 136 de la Constitución, a lo que hay que añadir que los Informes de Fiscalización del Tribunal de Cuentas tienen como destinatarias a las Cortes Generales y, en su caso, a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas.

Este análisis pone de manifiesto las asimetrías, tanto internas (en el caso de la fiscalización de los partidos políticos) como externas (en el caso de los órganos administrativos de control fiscal y financiero), del tratamiento que nuestro ordenamiento jurídico confiere a la regulación del deber de colaboración en unos y otros casos, asimetrías que por sí solas no justifican el contenido de la Moción (contenido que se justifica por sí mismo), pero cuya exposición contribuye a entender la situación y el alcance real del problema al que trata de dar solución la Moción.

5.3.3. Por otra parte, consciente de la incidencia que el deber de colaboración puede tener en el ámbito de la intimidad personal al referirse a datos que pueden ser de carácter personal, la Moción de 24 de febrero de 2011 dedica un apartado en su integridad (su apartado 4) a exponer los fundamentos que avalan la actualización y el reforzamiento normativo del deber de colaboración con el Tribunal de Cuentas, desglosando la doctrina del Tribunal Constitucional que avala las propuestas que formula.

5.4. Actualización de procedimientos y cuantías de las multas coercitivas

Por último, la Moción de 24 de febrero de 2011 sobre el deber de colaboración aborda la actualización de algunos aspectos sobre la tramitación formal de los requerimientos de colaboración, que afectarían a la redacción del artículo 30 de la LFTCU.

En primer lugar, propone la Moción la articulación de un procedimiento completo para recabar el deber de colaboración que contemple expresamente un procedimiento ordinario en el que correspondería a los Consejeros de Cuentas de la Sección de Fiscalización del Tribunal efectuar los que la Moción denomina «*requerimientos ordinarios de colaboración*», entendiendo por tales los efectuados por dichos consejeros en el ámbito de sus competencias (procedimiento que fácticamente ya existe), y reservando lo que la Moción califica como «*procedimiento extraordinario*» para los casos en que sea necesario efectuar «*requerimientos extraordinarios*» por el presidente del Tribunal de Cuentas, derivados del incumplimiento de un requerimiento ordinario previo efectuado por un consejero de Cuentas, previa toma de conocimiento y razón por parte del Pleno de las circunstancias que, en cada caso, den lugar a esta situación. En estos casos, el presidente podría advertir de forma expresa en su requerimiento de las posibles consecuencias derivadas de un eventual incumplimiento a las que se refiere el artículo 30.5 de la LFTCU.

Precisamente, entre dichas consecuencias figura la imposición de multas coercitivas, en relación con las cuales la Moción propone una actualización de las cuantías para hacerlas efectivas, puesto que su importe actual, que data de 1988, cuando fue promulgada la LFTCU, está fijado en multas de 10.000 a 150.000 pesetas (de 60,10 a 901,52 euros), proponiendo la Moción su actualización a importes de entre 600 y 9.000 euros.

Aprovecha finalmente la Moción sobre el deber de colaboración sus propuestas para articular adecuadamente la enmienda a un error conceptual que contiene el artículo 30.5 de la LFTCU en su actual redacción, que califica estas multas como «*sanción*», cuando en realidad se trata de multas coercitivas, del tipo de las reguladas en el artículo 99 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Lo relevante a este respecto es que las peticiones de colaboración deben adecuarse a un procedimiento claro, eficaz y garantista que responda tanto a las exigencias de eficiencia en el ejercicio de la fun-

ción fiscalizadora del Tribunal de Cuentas como de seguridad jurídica para los fiscalizados y para las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, a los que pueda extenderse el deber de colaboración como terceros suministradores de información al Tribunal de Cuentas para el ejercicio de su función fiscalizadora, salvaguardando en todo caso la confidencialidad de los datos cuando éstos sean de carácter personal, cuando afecten a la esfera de la intimidad de las personas o cuando gocen de cualquiera de las protecciones jurídicas que nuestro ordenamiento les confiera.

6. EPÍLOGO

Las Administraciones Públicas y sus entidades dependientes, en su actividad financiera de gestionar los ingresos y gastos públicos, y los sujetos perceptores de ayudas y subvenciones públicas no son ajenos al mundo globalizado en que vivimos, en el que las relaciones económicas son cada vez más complejas, tanto a nivel subjetivo como objetivo, y adquieren un alcance y una dimensión a veces difícil de ser discernidos con claridad.

Este mundo globalizado se caracteriza, no obstante, por ser también un mundo en el que las fuentes de información son cada vez mayores y con una potencialidad –y también unos peligros– hasta ahora no conocidos.

En este contexto, la colaboración para la obtención de información económica con trascendencia para el legítimo ejercicio de las competencias que tienen atribuidas los órganos de control externo de las finanzas públicas estatal (Tribunal de Cuentas) y autonómicos (OFEX) se ha convertido en una auténtica pieza clave para el adecuado y eficaz ejercicio de sus competencias.

El presente artículo pretende servir como punto de partida para el debate y la reflexión sobre estas cuestiones, partiendo en este caso de la experiencia de un órgano de control externo, como es el Tribunal de Cuentas, pero abierto a la extensión de estas reflexiones al campo de otros órganos de control, como es el caso de los Órganos de Fiscalización Externa (OFEX) de las Comunidades Autónomas.

Este debate adquiere un interés especial en la actual coyuntura de crisis, en la que la disciplina presupuestaria, más que nunca, requiere todos los esfuerzos y refuerzos de control posibles, a los que, sin duda, tanto el Tribunal de Cuentas como los OFEX deben contribuir con los medios jurídicos de actuación y garantías que el legislador ponga a su disposición.

Pagos del Ayuntamiento de Marbella a abogados, auditores y asesores: el criterio del Tribunal de Cuentas (Sentencia 18/10, de 8 de septiembre)

Luis Rueda García

Teniente fiscal del Tribunal de Cuentas

1. ANTECEDENTES

La resolución que constituye el objeto de este trabajo forma parte del conjunto de procesos tramitados por la Jurisdicción Contable como consecuencia de la elaboración por el Tribunal de Cuentas del Informe de Fiscalización del Ayuntamiento de Marbella y de sus sociedades mercantiles participadas, ejercicios 2000 y 2001.

La adecuada inteligencia de la mencionada sentencia requiere conocer los rasgos caracterizadores esenciales de las actividades fiscalizadoras de las que, en última instancia, trae causa.

El principal de dichos rasgos consiste en el origen parlamentario que, tanto en el ámbito regional como en el nacional, ha tenido la actuación de los órganos de control externo respecto de la gestión económico-financiera realizada en el Ayuntamiento de Marbella a partir de 1990.

Así resulta de los antecedentes del Informe de Fiscalización de la Cámara de Cuentas de Andalucía sobre el Ayuntamiento de Marbella, ejercicios 1990 a 1993, según los cuales esta comprobación fue consecuencia de la recomendación que en tal sentido le dirigió el Parlamento autonómico a finales de 1994.

Es procedente señalar, porque este rasgo se mantendrá a lo largo del tiempo y en sucesivas fiscalizaciones, que, según afirma la Cámara, su actuación, iniciada en 1995, tuvo que afrontar la negativa de

los responsables municipales a prestar su colaboración y a facilitar el acceso a la documentación contable precisa, actitud que llegó hasta la interposición de un recurso contencioso-administrativo, en el que se alegó la nulidad de pleno derecho de las actuaciones del órgano de control externo.

La fiscalización, que se vio paralizada por los obstáculos citados, pudo ser reanudada en 1998 y fue culminada con la emisión del correspondiente Informe¹.

Confirmando el origen parlamentario de estas actuaciones, ya cuatro meses antes de la publicación del informe andaluz, el 9 de febrero de 1999, la Comisión Mixta para las relaciones con el Tribunal de Cuentas había aprobado por unanimidad sendas solicitudes de dos grupos parlamentarios a fin de que el órgano de control externo nacional fiscalizara la gestión económica realizada en el Ayuntamiento marbellí desde 1990.

Acordada por el Pleno del Tribunal de Cuentas la realización de la fiscalización del Ayuntamiento de Marbella y de sus sociedades mercantiles participadas, ejercicios 1990 a 1999, el siguiente día 28 de abril, y aunque los trabajos, también entonces, se vieron dificultados por diferentes motivos, que el Tribunal relacionó, en parte, con la escasa colaboración de las autoridades municipales, finalmente el Informe fue aprobado el día 1 de febrero de 2001.

Tras la correspondiente tramitación parlamentaria, la Resolución de la Comisión Mixta de 14 de marzo de 2001² acordó encomendar al Tribunal de Cuentas la elaboración de un nuevo Informe de Fiscalización que, con el mismo ámbito subjetivo que el anterior, se extendiera al periodo comprendido entre el 1 de enero de 2000 y la última fecha del año 2001 cuya fiscalización fuera posible, y para las cuentas generales del Ayuntamiento y para las cuentas y balances de las sociedades mercantiles participadas abarcara las que hubieran debido ser rendidas al Tribunal antes de la finalización de sus actuaciones fiscalizadoras.

Pese a que la elaboración de este texto volvió a tropezar con diferentes dificultades y, entre ellas, con la escasa colaboración de los responsables municipales en determinados aspectos, el Informe fue aprobado por el Pleno del Tribunal el día 22 de diciembre de 2002 y, a resultas de su tramitación parlamentaria, el punto cuarto de la Resolución de la

¹ *Boletín Oficial de la Junta de Andalucía*, número 72, de 24 de junio de 1999.

² *Boletín Oficial del Estado*, número 151, de 25 de junio.

Comisión Mixta de 21 de junio de 2005³ acordó *instar al Tribunal de Cuentas, a la vista de las gravísimas irregularidades puestas de manifiesto en las conclusiones del informe de fiscalización, a exigir las responsabilidades a que haya lugar de conformidad con lo previsto en la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, y Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.*

No obstante ello, cabe señalar que la Jurisdicción Contable había iniciado su actuación antes de la publicación de la citada Resolución, toda vez que la existencia de indicios de responsabilidad contable resultantes de esta fiscalización ya había sido puesta de relieve por el Ministerio Fiscal al evacuar el trámite previsto por el artículo 44.3 de la Ley 7/1988 respecto del Proyecto de Informe de Fiscalización

Así, las diligencias preliminares correspondientes a las irregularidades detectadas fueron incoadas el día 16 de septiembre de 2005 y, tras la tramitación de las sucesivas fases procesales, han dado lugar a la resolución que constituye el objeto de estas líneas.

2. INTRODUCCIÓN

La Sentencia número 18/2010, de 8 de septiembre, de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas (en lo sucesivo la Sala) ha resuelto los recursos de apelación interpuestos contra la resolución de igual clase dictada el día 15 de julio de 2009, rectificada por Auto del siguiente día 20, por el Departamento de Enjuiciamiento Primero del propio Tribunal en el Procedimiento de reintegro por alcance A-14/2007.

El objeto del pleito lo constituye la responsabilidad contable imputada a los integrantes del Consejo de Administración de la sociedad Control de Servicios Locales, Sociedad Limitada, perteneciente al Ayuntamiento de Marbella, como consecuencia de la realización de determinados pagos.

La Sentencia de instancia desestimó la mayor parte de las pretensiones de fondo formuladas por las partes actoras y, tras cifrar en 6.679,83 euros el alcance sufrido por el Ayuntamiento de Marbella, condenó a los declarados responsables contables directos al pago de dicha cantidad.

Recurrida dicha resolución por todas las partes personadas, la Sala:

1. Ha confirmado la Sentencia de instancia en cuanto a la desestimación de las cuestiones procesales planteadas por los demandados

³ *Boletín Oficial del Estado*, número 243, de 11 de octubre.

–falta de legitimación pasiva, prescripción, indefensión y vulneración del principio de carga de la prueba (Fundamentos de derecho cuarto a sexto).

2. Ha confirmado la declaración de alcance realizada por la citada resolución por importe de 6.679,83 euros (Fundamento de derecho decimoséptimo).

3. Ha confirmado absolución de los demandados por la realización de un pago de 480.809,68 euros a un auditor (Fundamento de derecho decimoquinto).

4. Ha revocado la Sentencia de instancia respecto del resto de los pronunciamientos de fondo y, estimando el grueso de las pretensiones de las partes actoras, ha declarado la existencia de alcance por un importe total de 1.846.642,25 euros, y ha impuesto la correspondiente responsabilidad contable a los demandados (Fundamentos de derecho séptimo a decimocuarto y decimosexto).

Dentro del interés que presenta el tratamiento que los órganos de la jurisdicción contable han dado a las cuestiones que les han sido sometidas, destacan los aspectos relativos a la valoración de la prueba y al fondo del asunto, en relación con los cuales la Sala ha revocado los pronunciamientos de la Sentencia de instancia y a ellos se circunscribe el presente trabajo.

3. LAS CONSIDERACIONES GENERALES

La Sala inicia la valoración del fondo del asunto en el Fundamento de derecho séptimo de su sentencia, que contiene una serie de consideraciones generales previas, aplicables a los razonamientos que el órgano jurisdiccional desarrolla, para cada pago específico, en los siguientes Fundamentos de derecho octavo a decimocuarto y decimosexto.

No obstante, es preciso hacer notar que la Sala omite mencionar en esta parte de su resolución un aspecto capital que, después, será piedra angular en su discurrir y que consiste en la vigencia de su doctrina, expresada en la Sentencias 11/2002, de 19 de diciembre, y 4/2007, 23 de abril, y en las resoluciones que ésta cita, en atención a la cual la justificación exigible al gestor de fondos públicos no es meramente formal, sino que tiene naturaleza material, pues, según afirma la última de estas resoluciones (...) *es imprescindible que quede acreditado que el destino dado a los fondos públicos sea el legalmente adecuado y, únicamente en tal caso, puede entenderse debidamente cumplida la obligación*

personalísima de rendir cuentas que incumbe a todo el que tiene a su cargo la gestión de caudales o fondos públicos.

Sin perjuicio de ello, en este Fundamento de derecho cabe destacar que:

1. La Sala recuerda que, como órgano de apelación, ostenta competencia plena para, dentro de los límites establecidos por las partes y con respeto al principio de congruencia, fijar los hechos que considera probados, aplicar las normas jurídicas pertinentes y establecer las consecuencias jurídicas correspondientes.

2. Discrepa del tratamiento jurídico dado por la Sentencia de instancia a los pagos cuestionados.

Aunque el argumento está expuesto en términos generales, del propio texto se desprende que el origen del razonamiento desplegado en esta parte de la resolución en realidad obedece a una intención particular. Se trata, en efecto, y la Sentencia volverá sobre ello en el Fundamento de derecho decimotercero, de dar explicación al cambio del criterio jurisprudencial aplicado en dos Sentencias previas⁴ de la Sala respecto de la trascendencia del pago de unas minutas por la respuesta de los cuestionarios que el Tribunal de Cuentas remitió al Ayuntamiento de Marbella al inicio de las labores de fiscalización para la consignación de los datos societarios básicos de las sociedades municipales. En efecto, en sendos supuestos previos, en los que se enjuiciaron los pagos hechos por la confección de dos de tales cuestionarios, las Sentencias dictadas en apelación afirmaron la inexistencia de responsabilidades contables, mientras que en el presente caso, como se verá, se muda el criterio, hasta llegar a la existencia de responsabilidad.

No obstante dicho origen concreto, el desacuerdo de la Sala con la resolución recurrida reviste un alcance no limitado, ya que resulta del diferente enfoque desde el que las dos Sentencias han abordado los hechos enjuiciados.

Así, la Sala reconoce que el órgano de instancia ha aplicado el criterio mantenido previamente por ella misma al declarar que determinados pagos no causaron daño para los fondos públicos, entendiendo que retribuían prestaciones efectivamente recibidas, cuya realidad resultaba de minutas de honorarios profesionales extendidas por actividades aplicables a la profesión de la persona que ejecutó el encargo.

⁴ SS TCu 29/2009, de 15 de diciembre, y 3/2010, de 2 de marzo.

Pero la Sala afirma que el traslado de tal solución al caso presente resultaba inadecuada porque esas Sentencias se pronunciaron sobre minutas que califica como aisladas, concretas y de baja cuantía, que no permitían alcanzar una visión global de los pagos que se realizaron y de las circunstancias que confluieron en ellos, mientras que en el presente caso la consideración integral de los pagos realizados, de los servicios prestados y de las personas que recibieron aquéllos, junto con la existencia de un procedimiento penal por los mismos hechos, en el que la instrucción realizada ha hallado indicios de la voluntad de despatrimonializar el Ayuntamiento de Marbella y sus sociedades mercantiles en beneficio de determinadas personas, llevan a otras consecuencias.

3. Anuncia que, como resultado de dicha valoración del conjunto, tanto de los pagos realizados como de la prueba practicada, reconsiderará el criterio del órgano de instancia en dos aspectos esenciales:

A) No declarará probada la realidad de contrataciones verbales o carentes de procedimiento, ni la de prestaciones carentes de resultado material, en virtud de meras declaraciones testimoniales.

B) No considerará adecuada la cuantía pagada, aunque el encargo y la prestación fueran propios de la actividad de quien cobró y aunque no se hubiesen aportado criterios objetivos que cuestionasen tal cuantía.

4. Recuerda el especial valor probatorio atribuido por la doctrina jurisprudencial contable a los Informes de Fiscalización y declara que, en el presente caso, los resultados del ejercicio de la función fiscalizadora deben prevalecer porque no se aportó a la causa prueba relevante distinta de los testimonios de los demandados o de quienes recibieron los pagos denunciados como indebidos. Con ello, y sin perjuicio de la plasmación del anuncio comentado en el apartado anterior en ulteriores Fundamentos de derecho, la Sentencia de apelación revoca directamente la valoración de la prueba realizada por la resolución atacada.

5. Por último, señala la Sala dos extremos trascendentes. En primer lugar afirma que, por aplicación del artículo 217, párrafo 3º, de la Ley de Enjuiciamiento Civil, correspondía a los demandados acreditar que los pagos realizados obedecían a una contraprestación real y que, en consecuencia, los efectos perjudiciales de la falta de tal prueba debían recaer sobre ellos, especialmente ante la facilidad que revestía la aportación a la causa de los correspondientes elementos probatorios. En segundo término pone de relieve la trascendencia que reviste la prueba indiciaria en el caso enjuiciado, en el que afir-

ma la existencia de indicios múltiples, unívocos y unidireccionales, que identifica como presentes en todos los hechos y consistentes en (...) *la existencia de irregularidades en la contratación de los servicios, en su facturación, la falta de concreción de la actividad que se remunera, la falta de materialización y de resultados de esa actividad y, siempre, el pago de importantes cantidades de dinero únicamente sustentada en la aportación de minutas genéricas sin ningún otro soporte material ni documental.* Esta prueba indiciaria, en los siguientes Fundamentos de derecho, será valorada junto con las declaraciones de parte y de testigos para, finalmente, fundar el criterio de la Sala.

4. VALORACIÓN DE CADA UNO DE LOS PAGOS CONCRETOS

4.1. Pago de 176.697,56 euros a un asesor, que la resolución de instancia estimó justificado, salvo en un importe de 600,23 euros correspondientes a gastos de desplazamiento, que fueron abonados a pesar de estar expresamente excluidos del contrato (Fundamento jurídico octavo).

Destaca el órgano de apelación que, según la propia resolución recurrida: *a)* no consta documentación sobre la adopción por la sociedad municipal de acuerdos respecto de la celebración del contrato con el asesor; *b)* los pagos fueron documentados mediante recibos carentes de datos sobre los concretos actos remunerados, y *c)* los servicios prestados o los actos profesionales remunerados fueron acreditados, exclusivamente, mediante declaraciones de personas implicadas en tales remuneraciones, porque las ordenaron o las recibieron sin que, pese a haberles sido requerido y a la facilidad que hubiera tenido su presentación, de haber existido, hayan aportado resultado alguno de tal asesoramiento o de su realidad.

La juzgadora de instancia estimó que, no obstante ello, la existencia del contrato de asesoramiento y de las minutas correspondientes y las declaraciones de los demandados y del perceptor de los pagos, unidas a la dificultad que reviste la prueba documental de la actividad de asesoría, cuando se realizan actuaciones no concretadas por escrito, justificaban la realidad del asesoramiento, la corrección del pago y la no existencia de perjuicio para los fondos públicos.

Por el contrario, para la Sala la apreciación conjunta de las mencionadas irregularidades en la contratación y en la facturación, unidas al importante monto de la cantidad pagada y a la ausencia total de materialización o resultado del asesoramiento, determina la existencia de una simple justificación formal –contrato de asesoramiento y minutas– que no acredita suficientemente el destino dado a los

fondos públicos, por lo que declara que el pago de la cantidad dicha es constitutiva de alcance.

4.2. Pago de 20.915,22 euros efectuado por Control de Servicios Locales, S. L., a una sociedad por la elaboración de un dictamen sobre los informes de auditoría correspondientes a catorce sociedades municipales del Ayuntamiento (Fundamento de derecho noveno).

El supuesto es muy similar al anterior, pues la Sala atribuye a la valoración de la Sentencia de instancia los siguientes aspectos: *a)* ausencia de documentación sobre la adopción por el Ayuntamiento o por la sociedad municipal de acuerdos sobre la celebración del contrato; *b)* inexistencia del contrato, aunque sí conste la carta encargo origen de la contratación de los servicios; *c)* falta de aportación del dictamen a la causa, en la que sólo obran diecisiete de sus hojas, sin perjuicio de que el Informe de Fiscalización, del que sin duda lo recoge la propia Sentencia apelada, dé cuenta de su contenido total, destacando que sus conclusiones se limitan a disertar sobre el contenido de los informes y su naturaleza y utilidad como prueba pericial en juicio.

A pesar de tales irregularidades, la juzgadora de instancia declaró que, no habiendo aportado el Ayuntamiento ni el dictamen ni ninguna prueba que permitiera valorar su contenido, lo que le impedía pronunciarse sobre el objeto de los servicios remunerados, y estando acreditados el encargo, la emisión de la factura y el abono de la misma, no había prueba de la existencia de daño para los fondos públicos.

Frente a tal argumento, la Sala afirma una valoración conjunta de la prueba distinta, en la que recoge las irregularidades que también señaló la Sentencia apelada, y destaca tres aspectos no considerados por ella: la factura presentada tiene carácter genérico y no concreta el acto profesional al que teóricamente obedece; el dictamen era ajeno a la sociedad, y su contenido, objeto y utilidad no han sido suficientemente establecidos; y se produjo el abono de importantes cantidades de dinero.

La conclusión a la que llega el órgano de apelación es opuesta a la alcanzada por el de instancia: en tal situación, el encargo y la factura sólo constituye una justificación formal, no la justificación en sentido material exigible, y, por tanto, existe alcance.

4.3. Abono de 59.259,79 euros a una asesoría fiscal por la realización de gestiones ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria a fin de lograr la devolución de las liquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido a favor de diecisiete sociedades municipales (Fundamento jurídico décimo).

Las condiciones son muy similares a las expuestas en los dos supuestos anteriores: *a)* existencia de irregularidades en la contrata-

ción, dada la ausencia de acuerdos municipales o sociales relativos a ella, reconocida por la Sentencia de instancia, aunque en este caso el contrato celebrado sí detalló la prestación a desarrollar y el precio a pagar; b) ausencia de cualquier resultado material de la actividad de la empresa contratada, plasmado en informes o documentos, o en la consecución de las devoluciones pretendidas, y c) relevante importe pagado. Este abono por servicios irregularmente contratados, cuyo objeto, utilidad y contenido no se acreditan suficientemente, hace que la Sala concluya que la justificación presentada es meramente formal, por lo que existe alcance.

4.4. Pago a una letrada de 5.925,98 euros, sin que conste contrato, aunque sí hubo uno posterior a este gasto, y mediante la simple presentación de una factura que no detalla la prestación realizada, sino un concepto genérico (Fundamento de derecho undécimo).

En relación con tal hecho, la Sala afirma que no estando acreditado ni siquiera el encargo, el valor de la mencionada factura no supera el de la mera justificación formal, insuficiente para excluir la existencia de alcance.

4.5. Diferentes pagos hechos por la sociedad municipal al mismo letrado, hasta un total de 680.453,81 euros: 278.869 euros por la defensa de los responsables de algunas sociedades municipales en diligencias preliminares tramitadas en el Tribunal de Cuentas; 348.599,59 euros satisfechos por asistencia jurídica durante la fiscalización; 46.013,48 euros abonados por la actuación en la disolución y liquidación de la sociedad Gestión Local, S. L., que el órgano de instancia consideró acreditado por las declaraciones de los demandados, del perceptor de la cantidad y de un testigo, y dos importes de 3.485,87 euros pagados por la respuesta de los cuestionarios remitidos por el Tribunal de Cuentas para recabar la información básica de cada sociedad municipal (Fundamentos de derecho duodécimo y decimotercero).

En todos los casos la Sentencia de instancia consideró probado que, aunque se había realizado un encargo irregular al letrado, la prestación por éste de sus servicios quedaba acreditada a través de la presentación de la correspondiente minuta, sin que se hubiera probado que la cantidad pagada fuera excesiva.

Sin embargo, la Sala destaca, en relación con el primero de tales pagos, la naturaleza sumaria e inicial de las diligencias preliminares, cuyo objeto se limita a decidir el inicio de la instrucción o el archivo de la causa, sin que la ley prevea intervención en ellas más que del Ministerio Fiscal y de la entidad que pudiera resultar perjudicada. Como consecuencia de dicha naturaleza, en tales diligencias no se ejercita la defensa de ningún eventual responsable contable, que no

tiene participación en las mismas, y cuyos gastos, por fin, no podrían ser atribuidos a la entidad perjudicada. A ello se añade que, en el caso concreto, la actuación profesional se limitó a solicitar en los dos supuestos el archivo de las actuaciones, todo lo que lleva a la Sentencia de apelación a concluir que no se ha producido la justificación material de los pagos hechos, por lo que existe alcance.

Idénticas o muy similares características señala la Sala respecto del pago de 348.599,59 euros al abogado por su asesoramiento durante la realización de la fiscalización del Ayuntamiento y de sus sociedades mercantiles: irregularidad de la contratación, que fue verbal, y carácter confuso, vago e inconcreto de los servicios presuntamente prestados, que se limitaron a la participación en la formulación de alegaciones al proyecto de fiscalización, sin que exista ningún documento justificativo de la prestación.

En este pago se producen, además, dos circunstancias que el órgano de apelación pone de relieve: este asesoramiento coincidió con otro a los mismos efectos de las tareas de fiscalización –cuyo pago fue declarado alcance en el Fundamento jurídico octavo–, y con otro más de carácter general –contratado con la abogada citada en el apartado 3.4–, y, muy especialmente, que la función fiscalizadora no constituye un procedimiento administrativo con intervención de los interesados o en el que las entidades fiscalizadas se defiendan de la actuación del Tribunal de Cuentas; de igual modo, que todas las entidades integrantes del sector público tienen la obligación legal de rendir cuentas y de cooperar con el Tribunal de Cuentas. La obvia consecuencia de todo ello es, nuevamente, la existencia de alcance.

Parejo es el razonamiento por el que la Sala declara la existencia de alcance por el pago de 46.013,48 euros por la participación del letrado en la disolución y liquidación de una sociedad municipal distinta de la que hizo los pagos cuestionados: la intervención del abogado sólo fue acreditada en la primera instancia mediante declaraciones del perceptor, de los demandados y de un testigo, pero tal prueba, situada en el conjunto de los hechos y pruebas presentes en este caso, no constituye la justificación material necesaria para acreditar la corrección de la entrega de importantes cantidades de dinero por servicios irregularmente contratados en relación con los cuales no hay documentación ni materialización concreta.

Por último, en relación con los pagos hechos al mismo abogado por la confección de las respuestas a los cuestionarios remitidos por el propio Tribunal para dar principio a la fiscalización, reitera la Sala las razones que ya expuso en el Fundamento jurídico séptimo y

que han motivado el cambio del criterio aplicado previamente a hechos equivalentes y que cabe resumir en la diferente valoración que merecen tales hechos una vez considerados desde una perspectiva conjunta.

4.6. Sendos pagos de 464.960,74 euros a una sociedad auditora y de 60.101,21 euros a un auditor, en los dos casos en concepto de indemnización por rescisión de contrato (Fundamento de derecho decimocuarto).

Reitera la Sala los argumentos ya vistos en cuanto a la casi total ausencia de los documentos y de la correspondiente prueba documental, que hubieran debido existir, respecto de la tramitación de la contratación, el contrato celebrado, sus condiciones, las causas de resolución, las bases de cálculo de la cantidad a abonar y otros tantos puntos de parecida trascendencia, especificando, para el primero de estos dos pagos, que las meras declaraciones de testigos no constituyen suficiente justificación material del pago hecho.

4.7. Pago de 383.445,72 euros a una sociedad auditora (Fundamento de derecho decimosexto).

A diferencia de lo ocurrido en otros pagos considerados en la Sentencia, en este supuesto el contrato se formalizó y consta en la causa, aunque su adjudicación y formalización también presentaron irregularidades. Sin embargo, la Sala declara que el pago fue perjudicial porque la realización de los servicios contratados sólo fue acreditada mediante el testimonio del titular de la sociedad auditora, con omisión de cualquier prueba documental acreditativa de su efectiva confección, de lo que ya había dado cuenta el Informe de Fiscalización, y sin que tal situación se hubiese visto alterada durante la tramitación del procedimiento jurisdiccional.

5. CONCLUSIONES

Cabe destacar que la Sentencia de la Sala:

1. Enfatiza que el correcto ejercicio de la función jurisdiccional impone abordar este caso asumiendo las especiales características presentes en los hechos enjuiciados. En efecto, la mayor parte de los procesos resuelven crisis, de mayor o menor dimensión, acaecidas en el seno de relaciones jurídicas que, en general, se desarrollan sin producir conflictos, y, en consecuencia, cabe y procede estudiarlas y resolverlas en su individualidad y sin conexión con el entorno en el que se produjeron, salvo como marco de referencia. Tal modo de proceder resultaría inadecuado cuando se trata de la gestión de los fondos

públicos realizada en el Ayuntamiento de Marbella y en sus sociedades municipales en el concreto periodo al que nos referimos, en relación con la cual la Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo 1394/2009, de 25 de enero de 2010 y, también, la instrucción que menciona la Sala en el Fundamento de derecho séptimo ha afirmado que se puso en marcha una red societaria que iba a servir de instrumento de cobertura al (...) *compartido propósito de descapitalizar el Ayuntamiento de Marbella.*, porque la realidad de tal situación sólo puede ser aprehendida desde una perspectiva global. Por tanto, no cabe sino coincidir con el criterio de la Sala, que se presenta como el más adecuado para recoger en su plenitud el objeto de la causa. El estado de cosas descrito por el Tribunal Supremo no puede ser afrontado mediante la consideración aislada de determinados hechos o pagos concretos, sino desde la aceptación de que los hechos enjuiciados no coincidían meramente en un determinado entorno de gestión, sino que eran generados por él. Los demás aspectos relevantes de la Sentencia deben ser observados desde este punto de partida.

2. Profundiza la exigencia de la existencia de una verdadera justificación material para el gasto público, que ya se encontraba presente en la doctrina jurisprudencial de la Sala, pero que en esta resolución se presenta robustecida.

3. Reafirma el especial valor probatorio que revisten los Informes de Fiscalización, que no puede ser desvirtuado por meras manifestaciones personales, sean de los presuntos responsables, de quienes se beneficiaron de los pagos hechos o, incluso, de testigos, especialmente cuando los gastos enjuiciados se presentan como contraprestación de una actividad que debió plasmarse en documentos o actos materiales. En consecuencia, resultando los indicios de responsabilidad contable de un Informe de Fiscalización, la aportación del mismo al procedimiento supone el cumplimiento por el actor de las obligaciones que le impone la legislación procesal civil respecto de la prueba y hace pesar sobre el demandado la obligación de acreditar, en el sentido material definido por la jurisdicción contable, la inversión dada a los caudales públicos cuya gestión le fue encomendada.

4. Formula argumentos de especial relevancia al declarar constitutivos de alcance los pagos hechos al mismo abogado en retribución de su intervención en sendas diligencias preliminares y en los trabajos preparatorios de la elaboración del Informe de Fiscalización. En efecto, la Sala destaca la naturaleza inicial de aquéllas, en las que no tiene sentido la intervención de un abogado, pagado además por el eventual perjudicado, en defensa de una persona a quien no se ha atribuido ninguna responsabilidad contable. De igual modo, la Sala

resalta que las actuaciones fiscalizadoras no suponen la necesidad de defensa de las entidades fiscalizadas, pues su finalidad es comprobar el sometimiento de su actividad económico-financiera a los principios de legalidad, economía y eficiencia. La actuación del abogado es, así, superflua e innecesaria y por ello su pago constituye alcance. En definitiva, el Tribunal entra a valorar el contenido del encargo y profundiza el criterio que sostiene que el pago de gastos innecesarios o vacuos es constitutivo de alcance y, con ello, afirma que los gestores públicos no pueden encomendar tales actos, porque tal comportamiento no debe ser considerado desde la esfera de la oportunidad, sino desde una valoración de legalidad, de cuya infracción puede desprenderse responsabilidad.

Modernización digital de la Administración de Justicia: especial referencia a la jurisdicción contable

Beatriz Sanjurjo Rebollo

Doctora en Derecho y abogada del ICAM.

Académica correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.

Profesora universitaria de Derecho de la información y de Derecho procesal

I. INTRODUCCIÓN

Séneca decía que nada se parece tanto a la injusticia como la justicia tardía. Desde los tiempos más antiguos el principal escollo del funcionamiento de la justicia ha sido su lentitud. Muchas han sido las reformas que se han emprendido con el objetivo lograr una mayor eficacia y rapidez en la resolución de los litigios, pero no siempre han sido acometidas con éxito. No es fácil dar con una fórmula que sorprendentemente termine con un problema tan enquistado y antiguo.

Al tiempo, cada vez hay una mayor proliferación de la tendencia a judicializar todos y cada uno de los conflictos que nos atañen; lo que ha hecho que se hayan incrementado exponencialmente el número de asuntos judiciales ante los órganos jurisdiccionales. El arbitraje o la conciliación previa no encuentran siempre en nuestro país el arraigo, o simplemente el respeto popular, hacia la consideración de los mismos como una vía idónea para resolver los conflictos jurídicos.

La última reforma procesal acometida en España a este respecto, es una de las más ambiciosas de nuestra historia procesal, la Ley de Reforma de la Legislación Procesal 13/2009, de 3 de noviembre, cuyo vigor

comenzó el mes de mayo de 2010¹, actúa en dos flancos: pues, por un lado, acomete una reforma vertical, afectando a determinados artículos de quince leyes procesales, hablamos de leyes como la Ley de Enjuiciamiento Civil, la Ley de Procedimiento Laboral o la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa, y por otro lado, lleva a cabo una reforma que podríamos denominar horizontal, pues afecta a todas ellas, al modificar el modo de actuar en todos los procedimientos y Salas. Se pretende introducir el progreso digital en la Administración de Justicia, teniendo como base la existencia de una nueva organización basada en la implantación de la Oficina Judicial, unida a un funcionamiento de la Administración de Justicia que se adapte al mundo de las nuevas comunicaciones electrónicas y al sistema de interconexión en red.

Esta reforma procesal también afecta a la jurisdicción del Tribunal de Cuentas. Por una parte, porque al modificar las leyes procesales civil y contencioso-administrativa resulta de aplicación a la tramitación de los juicios de cuentas y de los procedimientos de reintegro por alcance y, por otro lado, porque la nueva configuración de la oficina judicial está inevitablemente llamada a influir en la propia organización de los medios personales y materiales de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas.

Pues bien, ambas vías de reforma, las que hemos denominado horizontal y la vertical, han de significar en su conjunto el evidente respeto debido a todas y cada una de las garantías constitucionales y procesales de las partes intervinientes en todo tipo de procesos desarrollados ante los tribunales de justicia; si bien, destaca con una especial relevancia la necesaria salvaguardia del derecho a una tutela judicial efectiva, reconocido en el artículo 24 CE, en cuyo apartado primero expresamente se establece el derecho de toda persona a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales sin que en ningún caso pueda producirse indefensión (art. 24.1 CE²). Añadiendo en su segundo apartado este mismo artículo el derecho a un «proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías» (artículo 24.2 CE³).

¹ La entrada en vigor de la Ley se produjo tras una *vacatio legis* de seis meses para todo el articulado, excepto para el apartado 3 del artículo 23 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y la Ley Orgánica 13/2009, que entraron en vigor al día siguiente de su aprobación.

² Artículo 24.1 CE: «Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión.»

³ Artículo 24.2 CE: «Asimismo, todos tienen derecho al juez ordinario predeterminado por la Ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y

La figura de la nueva Oficina Judicial prevista desde 2003 en la Ley Orgánica del Poder Judicial en virtud de reforma⁴ incide en esta idea de modernización digital de la Justicia al intentar racionalizar la organización del trabajo judicial. Pretendiéndose con esta reforma procesal de la Ley 13/2009 alcanzar una justicia más ágil, más acorde a los tiempos e inserta plenamente en la sociedad de la información.

La vía señalada para dicha adaptación a la era digital cuenta con la necesaria incorporación de las nuevas tecnologías a la actuación del ámbito judicial, poniendo en relación al resto de operadores jurídicos, organismos e instituciones, tanto a nivel nacional como internacional.

La vía elegida es la de la creación de sistemas operativos digitales que permitan una gran interoperatividad y que hagan realidad la existencia de unas comunicaciones más ágiles y directas, notificaciones telemáticas y, en definitiva, un cambio radical hacia la política de papel cero con la digitalización de todos los documentos, utilización de formatos electrónicos y comunicaciones en red. De tal manera que el nuevo planteamiento de modernización permita la conexión entre las distintas sedes judiciales y que los trámites se puedan realizar de forma telemática. Una realidad prevista como un cambio total y efectivo a cumplirse parte ahora, con la entrada en vigor de la reforma procesal, y parte en los próximos años, conforme al denominado Plan Estratégico de Modernización de la Justicia, con el fin de que todos los juzgados puedan trabajar en red de una forma mucho más ágil.

El concepto de expediente digital se articula no sólo como una realidad a conseguir, sino como el símbolo expresivo de la idea de poner fin a la acumulación de papel de expedientes judiciales en los Juzgados, material que ocupa gran espacio en todas las dependencias de cualquier órgano jurisdiccional y que a veces se conserva incluso en Salas de vistas, pero que sobre todo representa, aunque no lo sea, la idea del trabajo atrasado. Esta ocupación del espacio de trabajo por los expedientes de los procesos en ocasiones incluso dificulta el desarrollo de las propias actuaciones de los funcionarios en sus sedes de trabajo y da una imagen de dilación que se pretende pase a formar parte del pasado con la digitalización y los nuevos sistemas telemáticos.

con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia.»

⁴ Ley Orgánica 19/2003, de 23 de diciembre, de modificación de la LOPJ.

II. REFORMA PROCESAL Y PLAN ESTRATÉGICO

La nueva Ley de Reforma Procesal para la Implantación de la Oficina Judicial ha reformado ámbitos jurisdiccionales diversos, como el civil, el penal, la jurisdicción contencioso-administrativa o el procedimiento laboral, que cambian, y entre los numerosos aspectos que se modifican se encuentran datos relativos a la modernización digital que afecta a todas las jurisdicciones y que se encuentra alineado con el Plan Estratégico de Modernización del Sistema de Justicia 2009-2012, cuya finalidad es mejorar en tiempo y calidad los servicios prestados a la sociedad y los diferentes operadores jurídicos.

Por lo que al Tribunal de Cuentas se refiere, tiene, como sabemos, autonomía presupuestaria y la potestad de organizar sus propios recursos, de acuerdo con los artículos 3 y 6 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, lo que sin duda le llevará a ir adoptando las medidas necesarias para la modernización de la justicia contable que va imponiendo tanto la legalidad procesal como la exigencia social y, para ello, pueden resultarle de utilidad, sin duda, algunas de las soluciones que se van implantando en los Juzgados y Tribunales a nivel general.

Para que la modernización digital se convierta en una realidad efectiva en la Justicia en general es precisa la aplicación al proyecto de importantes medios materiales, técnicos y humanos, que exigen la correspondiente partida presupuestaria que respalde su acometimiento, partida que se ha cifrado inicialmente en 600 millones de euros por el ministro de Justicia, Sr. Caamaño, quien señala un plazo de cumplimiento del plan con fin en el año 2012. Si bien a nadie se le escapa que la situación económica actual no es la más apropiada para hacer gasto alguno y que, probablemente, ello dificulte su realización en el plazo señalado, menos aún si se trata de actuaciones cuya vigencia se señalaban en la antedicha reforma de la Ley 13/2009, con inicio de vigencia en mayo de 2010. Esta situación de crisis económica y su correspondiente consecuencia de austeridad presupuestaria también condicionan, como es lógico, la rapidez e intensidad de la respuesta financiera del Tribunal de Cuentas a la inmersión de la jurisdicción contable en el nuevo entorno tecnológico.

Este proceso de modernización pretende llevar a la Administración hacia una justicia rápida en su funcionamiento, avanzada en sus procedimientos, telemática en sus comunicaciones y tecnológica y digitalizada, lo que exige que todos los procedimientos ante los órganos jurisdiccionales, incluidos los de la jurisdicción contable, se adapten a los postulados de la sociedad de la información; si bien, insistimos, en este avance tecnológico no puede perderse ni un ápice

de protección de las garantías jurisdiccionales de los justiciables ante los Tribunales.

Rapidez, digitalización, medios telemáticos, comunicaciones inmediatas, interconexión, todo ello obliga a modificar los sistemas de trabajo de la Justicia en una línea que tiende a la política de papel cero y al mundo de comunicaciones y notificaciones digitales. Con la intención de ahorrar tiempo en procedimientos dilatorios, evitando traslados innecesarios o peticiones de documentos que se encuentren ya en una base de datos única, elemento que destaca como otro de los objetivos y emblemas de esta reforma.

III. INTERNET, EL CAMBIO EN LOS SISTEMAS DE COMUNICACIÓN

Desde que surgió Internet la red ha significado un gran y vertiginoso cambio en los sistemas de comunicación e información en el mundo universitario, de investigación, empresarial y también en la vida personal y social, donde las redes sociales han originado nuevos sistemas de comportamientos en la sociedad.

El mundo de los negocios, el *e-business*, el *e-commerce*, los *e-mails*, la prensa digital, han originado un cambio tal en nuestro comportamiento que ahora parece difícil poder vivir sin estar conectado a Internet, a redes de negocios, Intranet, redes sociales o informativos digitales.

El surgimiento de Internet en los Estados Unidos como un experimento del Departamento de Defensa, en la investigación y creación de un sistema de protección de datos frente a la potencial amenaza de un ataque nuclear, y la demostrada validez como sistema de búsqueda de datos mediante la interconexión de terminales situados a grandes distancias, ha terminado por revelar a la red como un modo perfecto de intercambio de información, de hacer negocios o actuar en el mundo empresarial o de investigación, aportando muchos aspectos positivos al vivir cotidiano; aunque, si bien es cierto, ha originado también algunos problemas jurídicos que han dado lugar a nuevas áreas legales⁵.

Se han cambiado de un modo radical los sistemas de comunicación debido a la red de redes, por lo que la reforma que analizamos parte de la intención de aplicar los beneficios demostrados de la digitalización y del trabajo en red a la actuación cotidiana de la Admi-

⁵ Beatriz SANJURJO REBOLLO: *Manual de Derecho de la información: una perspectiva legal para un mundo cada día más mediático*, Editorial Dykinson, Madrid, 2009.

nistración de Justicia, que se produzca un cambio *de facto* y *de iure*, que la incorporación a la sociedad de la información dé sus frutos de cara a un funcionamiento rápido y efectivo, con los mismos beneficios producidos en otros ámbitos diversos cuando se han introducido en ellos los sistemas de comunicación telemática. Si bien no debemos olvidar que no sólo se derivan de su uso beneficios, sino que en ocasiones hay aspectos negativos, en ámbitos de seguridad o de infracciones jurídicas, como problemas de su utilización que deben ser observados.

IV. MODERNIZACIÓN DE LA ADMINISTRACION DE JUSTICIA

Jerry Yang, director de Yahoo, sostiene que al principio no pensaban en Internet como negocio, sino como una forma de comunicación global, y que como tal es como lo que se ha manifestado finalmente. Un modo de comunicación rápido y generalizado, con multitud de recursos a disposición del usuario mediante un solo click.

Los aspectos positivos de un medio de comunicación global, interactivo, rápido y eficaz son los que se pretenden lograr con la modernización tecnológica de la reforma, y se encuentran detrás del antedicho Plan Estratégico de Modernización de la Justicia encaminado hacia la búsqueda de una justicia tecnológicamente avanzada y están llamados también a orientar el futuro de la tramitación procesal en la vía jurisdiccional contable.

El traspaso de funciones del Estado a las Comunidades Autónomas ha hecho en la práctica de esta modernización una asignatura pendiente para la Administración de Justicia a nivel general. Por ejemplo, en Madrid, el 1 de julio de 2002⁶, se estableció el traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad de Madrid en materia de provisión de medios materiales y económicos para el funcionamiento de la Administración de Justicia, y el Plan de Modernización está en marcha. De igual modo, el resto de autonomías se encaminan al mismo proyecto en su territorio con la idea de una modernización global mediante la incorporación del uso de Internet. Han surgido aquí los principales problemas de interconexión entre órganos judiciales de diferentes territorios auto-

⁶ Real Decreto 600/2002, 1 de julio, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad de Madrid en materia de provisión de medios materiales y económicos para el funcionamiento de la Administración de Justicia.

nómicos, pues en ocasiones se han utilizado sistemas que en cuanto a la interconexión fuera de cada autonomía resultan ineficaces e incompatibles y, pese a que se está trabajando en la corrección de este problema de comunicación, ello ha truncado inicialmente dicho propósito a nivel general.

La idea de que los Juzgados y Tribunales trabajen en red, con posibilidad de comunicarse entre sí, ha de partir de una efectiva interoperabilidad entre los distintos órganos judiciales, independientemente del lugar de su ubicación autonómica.

Por lo que se refiere al Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de que de acuerdo con el artículo 1.2 de su Ley Orgánica es único en su orden y extiende su jurisdicción a todo el territorio nacional, lo cierto es que en la tramitación de los procedimientos se relaciona con frecuencia con otros órganos jurisdiccionales (no deben olvidarse en este sentido las reglas sobre la posible compatibilidad entre la jurisdicción contable y la penal o la contencioso-administrativa para el enjuiciamiento de unos mismos hechos), y, además, también existe un vínculo específico entre jurisdicción contable y Tribunal Supremo que deriva de la competencia de este último para conocer en casación y revisión de resoluciones dictadas por los órganos jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas.

La finalidad en el Plan de Modernización es lograr el más eficiente uso de las tecnologías de la comunicación, y para ello se incrementarán los medios de grabación audiovisual, los equipos de videoconferencias en todas las Salas de vistas, se implantarán bases de datos únicas, se digitalizarán los escritos y las pruebas –éstas en la medida de lo posible–, y en definitiva se pretende hacer de la Justicia un sistema moderno dotado de una red integrada de comunicaciones y gestiones que agilicen la actuación judicial, tanto entre los órganos jurisdicciones entre sí como en la actuación del resto de profesiones de la justicia, o permitiendo igualmente un acceso inmediato a los ciudadanos sobre sus casos vía virtual, y la jurisdicción del Tribunal de Cuentas no puede quedar al margen de este proceso general de modernización.

V. INFRAESTRUCTURAS

El Plan de Modernización de la Justicia obliga a que para conseguir esa gestión electrónica se precise de la necesaria infraestructura, de *hardware* y *software*, así como aspectos técnicos básicos, como instalaciones de transmisión de datos, cables de red, sistemas *wifi* o sim-

plemente terminales; asimismo, queda la necesaria preparación de los usuarios y la necesidad de canales de asistencia y ayuda ante incidencias.

Al margen de esos elementos es necesario incidir en algunos requisitos básicos de la red de comunicación, pues ha de ser sólida, tanto que asegure que el servicio no caerá ante situaciones inesperadas o extraordinarias, como un corte de luz, una inundación o un incendio. Un sistema que asegure la continuidad del sistema ante un fallo de transmisión de datos de la línea principal.

También ha de tratarse de una red especialmente protegida frente a posibles intentos de entradas ilegales de *hackers* que actúen con el fin de llegar a expedientes digitales de procedimientos e interactuar ilegalmente con ellos, pues en estos expedientes se guardan datos confidenciales cuya extracción o modificación puede causar graves daños al funcionamiento de un proceso con todas las garantías debidas y que incluso una vez obtenidos pueden ser colgados en la red, con graves consecuencias perjudiciales que pueden ocasionarse a los implicados en los casos. Luego, es exigible la máxima seguridad del sistema frente a pirateos o accesos ilegales de personas no autorizadas.

No sería admisible una red que no respetase ni salvaguardase los datos personales protegidos por la Ley de Protección de Datos 15/1999, de 13 de diciembre⁷, por lo que, han de crearse fronteras de seguridad informática ante la utilización ilegal de datos personales protegidos que se encuentren en los expedientes judiciales en Internet o Intranet.

Todos estos criterios, tanto de eficacia técnica como de seguridad, como es lógico, son defendibles tanto en el marco de la justicia ordinaria como en el de la jurisdicción constitucional o en el de la contable.

VI. OBJETIVOS

El poeta Horacio decía que la Justicia anda cojeando pero al final coge al delincuente. El objetivo de esta modernización digital es que finalmente deje de cojear y gane en eficacia. Para ello serán necesarios incorporar los servicios más avanzados de tecnología informática y de servicios de la información. La Justicia ha de actuar mediante

⁷ Ley Orgánica de Protección de Datos de carácter personal, LO 15/1999, de 13 de diciembre.

una red actualizada que cuente con los servicios más avanzados en tecnología y que permita la multiplicidad de medios y de canales, interactuando en una amplia convergencia de terminales de comunicación. Lo que permitirá un acceso actualizado, directo, seguro e inmediato a expedientes digitales, y facilitará las notificaciones electrónicas y las presentaciones de escritos digitales. Eficiencia, eficacia, rapidez y seguridad han de ser las notas de esta reforma.

Se pretende desarrollar un sistema de gestión capaz de integrar todos los procesos de actuación, información y de comunicación de todos los órganos judiciales de la Administración de Justicia. Se trata de conseguir que la Justicia tenga un sistema de gestión integral gracias a la utilización de sistemas interoperables que permitan el intercambio de datos entre sedes judiciales, magistrados, jueces, fiscales, secretarios judiciales, operadores jurídicos, funcionarios públicos, profesiones de la Justicia, como abogados y procuradores, y ciudadanos en general; de tal manera, que nos lleve a una gestión conjunta, ágil e integral. Y que no sólo conecte comunicaciones entre organismos judiciales, sino que también con otras instancias u organismos no judiciales pero que con frecuencia se encuentran relacionados con actuaciones judiciales, como ocurre con el Registro Civil.

La idea es crear tres canales de acceso dentro del portal del Ministerio de Justicia⁸, uno para los miembros de la Administración de Justicia, en sus diferentes categorías y funciones; otro para los abogados y procuradores, y, finalmente, el de los ciudadanos, para que partiendo de la posición de cada uno en los procedimientos judiciales, mediante claves habilitadas, firmas digitales o tarjetas inteligentes, cada individuo de estos grupos pueda acceder a la información y gestión de los expedientes judiciales en los que tengan un interés legítimo. Ello se facilitará mediante una guía del procedimiento que permitirá conocer en qué momento procesal nos encontramos, cuál es la siguiente fase y si hay que presentar escritos hacerlo en plazo. Añadiendo la importante posibilidad de realizar trámites electrónicos, como ser notificado de decisiones judiciales. Ello aumentaría la transparencia de los procedimientos judiciales y de la actuación de la Justicia en general.

No debe olvidarse, en relación con lo que se ha expuesto en el presente epígrafe, que la propia naturaleza de los juicios de responsabilidad contable exige cauces fluidos de relación entre el órgano jurisdiccional y los abogados y procuradores de las partes, incluidos

⁸ www.mjjusticia.es

los representantes procesales de las Administraciones y entidades públicas, el Ministerio Fiscal y los actores públicos, y también conexión eficaz con entidades como los órganos de control interno, la Administración Tributaria, los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas o los Registros Civil, Mercantil y de la Propiedad.

VII. FINALIDAD: INTEROPERATIVIDAD

Conseguir que se convierta en realidad el concepto de modernización que veremos avanzar poco a poco significa un gran reto, como señalábamos, en cuanto a medios materiales, como instalaciones eléctricas, enlaces de comunicaciones, servidores, redes, etc.; pues también es preciso llevar a cabo una mejora de las infraestructuras técnicas existentes, elaborar unas bases de datos adecuadas e incluso dar nueva formación personal al funcionariado. Al margen surge siempre el evidente coste económico, dado que la inversión necesaria es altísima.

Aun existen Juzgados no informatizados o donde, pese a existir servicios informáticos, éstos son básicos, se utilizan escritos de pantalla negra sobre la que se escribe en blanco o verde, o pantallas blancas sobre las que se escribe en negro. En algunos Juzgados de la geografía española la utilización de los medios informáticos tan sólo se aplica a nivel de documentos escritos sobre formularios, y lejos queda aún Windows, Linux, Internet o Intranet. Lo que no nos puede hacer olvidar que el camino hacia el papel cero y los expedientes digitales no está a la vuelta de la esquina en todas las sedes judiciales.

La interactividad que se predica pretende la búsqueda de una mayor eficacia y de rapidez en los trámites y en las actuaciones en la Administración de Justicia mediante la utilización de los procesos de la sociedad de la información y del uso de la red, y exige la efectiva conexión entre los distintos Juzgados de un mismo orden jurisdiccional entre sí, entre los de diferentes jurisdicciones, de éstos con entidades ajenas al mundo judicial, en determinados expedientes judiciales y, asimismo, con otros órganos jurisdiccionales de ámbito internacional.

En este último plano de interoperatividad se avanza en el proyecto NJR de interconexión de registros europeos con el fin de que los Estados miembros puedan hacer de ello una realidad efectiva, llevándose a cabo trabajos conjuntos para poder cumplir con ECRIS, la conocida decisión marco a nivel europeo.

También señalábamos que se unirá a la operatividad con organismos externos al propio Poder Judicial como la Policía, Hacienda,

FOGASA, la DGT, con la intención de obtener un trabajo global que permita acceder a todos los profesionales de Justicia a los asuntos en los que son parte y a instituciones que resulten necesarias para ventilar adecuadamente un caso.

El modo en que se establecería esta interconexión para operar en los expedientes digitalizados es, como ya anticipaba líneas atrás, a través de un portal, un apartado específico de la página *web* del Ministerio⁹, que permita la utilización de una amplia gama de servicios en la red y facilite la obtención de información específica; de tal manera, que los diferentes grupos de intervinientes se configurarán en vías o canales de acceso independientes, unificándose informaciones para los diferentes grupos de destinatarios, a saber:

- Magistrados y Jueces, Fiscales, Secretarios Judiciales y funcionarios.
- Profesionales: abogados y procuradores.
- Y ciudadanos.

Cada grupo podrá acceder a toda la información contenida en una base de datos única. Un clic sobre el *link* adecuado permitirá acceder a la completa información del expediente digital, sobre el estado de su tramitación de modo inmediato y actualizado, la situación en que se encuentra un recurso o cualquier actuación ante la Administración de Justicia.

Todo ello facilitará de un modo único, completo e integrado tener acceso inmediato y seguro a los datos colocados en red, existiendo una interconexión compatible con todos los órganos judiciales, sean de la autonomía que sean, una vez solventados los problemas actuales de incompatibilidad de conexión entre diferentes sistemas utilizados y seleccionados como idóneos para cada Comunidad, pero que resultan incompatibles de cara a la conexión y conectividad en algunos casos, como se está comprobando que ocurre a fecha de hoy. El programa EJIS va dirigido a crear la interoperatividad de los operadores del nuevo sistema de gestión de la Administración de Justicia, solucionado los escollos de compatibilidad informática entre órganos judiciales.

El Tribunal de Cuentas, en el ejercicio de su función de enjuiciamiento contable, que es una competencia plenamente jurisdiccional en el sentido del artículo 117 de la Constitución y de acuerdo con una reiterada doctrina del Tribunal Constitucional que parte de la

⁹ Ob. cit. www.mjusticia.es

Sentencia de 17 de octubre de 1988, debe tener acceso a las fuentes de información que están al servicio de la Administración de Justicia en general, lo que en muchos casos podrá conseguirse a través de convenios institucionales entre el Tribunal de Cuentas y el Consejo General del Poder Judicial.

Finalmente constatar que se señalan como los mayores problemas del Plan de Modernización de la Justicia la creación de una efectiva conexión dentro de esquema judicial de interconexión informática y la seguridad de los datos en la red.

VIII. GESTIÓN DIGITALIZADA

Ghandi decía que lo que quería era ver sus sueños convertidos en realidad. Esto debe ser lo que pretende el legislador, pero el sistema partió, a fecha de entrada de vigor de la reforma procesal, de la carencia de la necesaria infraestructura. Necesitaba el *hardware* y el *software*, y la formación del personal de la Administración para poder gestionar adecuadamente las nuevas herramientas informáticas.

A pesar de que se propone este sistema como lo que será un modo de acceso fácil y claro, lo cierto es que será preciso establecer un sistema de *e-learning*. Siendo necesaria la formación para todo el personal adscrito a la Administración de Justicia, incluida la justicia contable, de tal manera que puedan gestionar adecuadamente los datos y metadatos de los expedientes judiciales.

Si nos preguntamos sobre cuáles van a ser en la práctica las modificaciones de funcionamiento que vamos a poder ver más rápidamente en las Salas de Justicia resulta necesario comentar que se cimenta dicha reforma de modernización sobre la base de la nueva Oficina Judicial y que incluye aspectos novedosos relacionados con la incorporación a las sedes judiciales de las nuevas tecnologías como el hecho de que en la gestión de los asuntos judiciales el registro, reparto y tramitación de los mismos estarán guiados por sistemas telemáticos.

La agenda judicial será programada por un sistema informático que establecerá qué día, a qué hora y en qué Sala de audiencias se celebrará una vista en apoyo –dicen los creadores del sistema– de la mejor gestión de los asuntos judiciales. Esta medida ha sido uno de los grandes problemas que han surgido en el ámbito profesional de jueces y magistrados, quienes hasta ahora llevaban su propia agenda. El secretario judicial queda encargado de la misma a

través de la aplicación del programa de *software*, lo cual no dejará de ser polémico.

Con la reforma procesal se ampliaba la grabación de las vistas al resto de procedimientos, como ya ocurría en jurisdicción civil desde la reforma de la LEC en el año 2000. El soporte de grabación de las vistas, que ya se venía realizando en los juicios de responsabilidad contable, sustituye al acta que deja de ser escrito y se convierte en la obtención de una copia en CD o DVD, con la obligada existencia de copias de seguridad.

Se impone un nuevo sistema de grabación digital moderno que incluye marcas de voz, de tal manera que cada interviniente quedará identificado por las características de su propio timbre de voz, y ello permitirá una localización de sus diferentes intervenciones de un modo más rápido mediante esa inserción automática de marcas.

Los secretarios judiciales no tendrán que estar presentes en todas las vistas, incluso se piensa en la posibilidad de que puedan visualizar desde una sala con diferentes terminales el desarrollo en paralelo de vistas coetáneas en el tiempo de su celebración, algo más parecido, si se me permite la expresión crítica, a un profesional audiovisual de un medio de telecomunicación.

Las subastas judiciales dejarán de celebrarse en las Salas de vistas y se realizarán en red, con pujas *on line*.

Se incluye en esta reforma la gestión telemática de los asuntos en todos los órdenes e instancias, todo un sistema de notificaciones; los Decanatos realizarán el reparto automático de asuntos a los diferentes Juzgados y la recogida o el envío de sentencias se harán digitalmente. El sistema Lexnet es ya conocido como el actual sistema de notificaciones, que inició su andadura en la celebración del juicio del 11-M en la Audiencia Nacional y que se encuentra extendido también al Tribunal Supremo –parece que iba a extenderse gracias al caso Gürtel¹⁰ al Tribunal Superior de Justicia de Madrid–, y permite un sistema de notificaciones y comunicaciones electrónicas seguras entre procuradores y órganos jurisdiccionales que pretende ampliarse en un sistema semejante al resto de agentes e intervinientes en los procesos judiciales con todas las precauciones necesarias en cuanto a

¹⁰ El caso Gürtel es objeto de un gran seguimiento informativo, dando lugar a gran número de noticias en todos los diarios: http://www.elpais.com/articulo/espana/fiscal/critica/gravedad/actuacion/PP/Gurtel/elpepiesp/20100623elpepinac_14/Tes (en *El País*); http://www.abc.es/hemeroteca/historico-17-06-2010/abc/Nacional/juan-costa-si-mi-hermano-tiene-responsabilidad-en-la-gurtel-camps-mas_140286190452.html (en *ABC*).

seguridad de los envíos, con garantía de la integridad de los contenidos y facilitando envíos y traslados telemáticos, reduciendo desplazamientos físicos de los profesionales o intervinientes al utilizar sistemas de sellado y de recibo digitalizados.

Será la firma digital o las tarjetas encriptadas inteligentes lo que permitirá el acceso autorizado a los expedientes, así como al envío y recepción de notificaciones o escritos a este sistema, como máxima garantía ofrecida a los profesionales intervinientes, en el acceso telemático a los documentos e informaciones de los expedientes judiciales en los que son parte, o incluso en el acceso a la agenda judicial cuya consulta precisen.

Pero es sin duda el expediente digital quien enarbola la reforma como un símbolo hacia la política efectiva de papel cero con el apoyo de bases de datos únicas e interconectadas que permitan tener a un clic de distancia toda la información. Facilitando la coordinación de los Juzgados para que casos como el de Mari Luz no se repitan porque, como decía Sófocles, ocasiones hay en que la Justicia misma produce entuertos, y en este caso un presunto asesino comparecía en un Juzgado en el que ignoraban que era buscado en otro. El sistema de bases de datos interconectadas en expedientes digitales pretende acabar con esta lacra de falta de información actualizada y de obtención inmediata de datos necesarios, como el conocimiento de si existe o no contra alguna de las partes otros procedimientos pendientes, órdenes de busca y captura, etc.

El sistema de interconexión afectará también en breve a organismos que sin formar parte de la Administración de Justicia están en ocasiones muy relacionados con ellos, como pueda ser el FOGASA, el Instituto Anatómico Forense, la Dirección General de Tráfico o los Registros Civiles; de tal manera, que cuando sea precisa alguna información relativa a un determinado proceso judicial sus intervinientes o el propio órgano jurisdiccional puedan acceder telemáticamente a dicha información sin que sea preciso hacer gestión alguna para recabarla o presentarlo ante el Juzgado o Tribunal.

En relación al propio Registro Civil, el Plan de Modernización le pretende único, informatizado y digitalizado no sólo para que pueda ser consultado por todos los ciudadanos vía telemática¹¹, pues ya es un hecho que puede solicitarse determinados certificados accediendo a su página *web*, las respuestas llegan aún por correo ordinario, pero ya se encuentran digitalizados los datos desde 1950 a la actuali-

¹¹ <http://www.registro-civil.org.es/>

dad, por lo que la interconexión con la Administración de Justicia permitirá obtener directamente la descarga de aquellas certificaciones que requiera para su labor jurisdiccional.

IX. CONCLUSIÓN: LA BÚSQUEDA DEL EQUILIBRIO ENTRE BENEFICIOS Y PROBLEMAS

Los beneficios que se predicán de este cambio hacia el expediente digital y la política de papel cero, mediante la actuación de la Administración de Justicia en red, es la disposición de información y el acceso a expedientes judiciales a todos los usuarios cualquier día del año y a cualquier hora del día o de la noche. Esa rapidez en el acceso a la información actualizada es sin duda una ventaja considerable.

La tramitación electrónica evitará traslados físicos de documentos o expedientes gracias a la digitalización, lo que es también loable. La reducción de tiempo en tramitación también destaca. De hecho hasta la política de papel cero revela beneficios ecológicos indudables.

Pero el nuevo sistema de tramitación electrónica y modernización tiene a fecha de hoy algunos problemas, por lo que, siguiendo la máxima de Albert Einstein, quien decía que si tu intención es decir la verdad, lo hagas con sencillez y dejes la elegancia para el sastre; no podemos cerrar este artículo sin mencionar la todavía evidente falta de infraestructuras en sedes de Juzgados y Tribunales de todo el territorio, surgiendo la duda ante la suficiencia de las dotaciones presupuestarias necesarias que pueden verse mermadas por la estela de la crisis económica.

Con el inicio de la vigencia de la Ley 13/2009, de 3 de noviembre, de reforma procesal cuya vigencia comenzó el día 4 de mayo de 2010, se podían ver pegados en paredes de muchos Juzgados de Madrid la siguiente nota crítica:

Desde el 4 de mayo de 2010

Reformas en los procedimientos judiciales

sin medios informáticos = justicia de ficción.

El mismo día del comienzo de la vigencia llegaron a los Juzgados de Madrid 5.400 formularios nuevos como *software* del flamante sistema digital que se iniciaba; la práctica demostró la existencia de algunos problemas y errores en su funcionamiento, como el que los números de formulario o no correspondían siempre a los contenidos anunciados o llevaban a formularios en blanco, o bien si coincidían

mostraban el formulario pedido, pero éste servía sólo en parte, pues los textos no estaban adecuados a la nueva Ley de Reforma cuya vigencia acompañaban con el cambio y que atribuía nuevas e importantes funciones a la figura del secretario judicial en el proceso y, por tanto, no diferenciaban las nuevas funciones de jueces y de secretarios judiciales de las anteriores a la Ley y de la ya en vigor. Ahora todo parece solventado.

Por otra parte, al tratarse de un sistema colocado en red con interconexión, la posible intromisión de terceros no legitimados en las actuaciones judiciales mediante la extracción de datos por accesos y extracciones ilegales se cierne como un peligro real, cuya evaluación debería ser seguida de cerca por una Comisión Mixta de Trabajo entre la Brigada de Delitos Informáticos y la Policía Judicial.

La salvaguardia de datos de carácter personal se marca como una de las víctimas de esta modernización digital dada su posible desprotección en caso de intromisiones ilegales o pirateos ilegales a los expedientes digitales, por el peligro de su exposición pública y porque si se accede a ellos los contenidos podrían modificarse a capricho del «intromisor», con lo que los delitos informáticos podrían dar lugar a cambios en expedientes digitales. Los problemas de confidencialidad de las comunicaciones informáticas destacan, así como el peligro de la integridad de los contenidos. Asegurar dicha integridad de la información es básico.

Será preciso llevar a cabo un adecuado control de accesos mediante la utilización de firmas y certificados digitales y el uso de tarjetas inteligentes realmente fiables. Como alternativas electrónicas a procesos físicos tendrán la misma validez legal, pero han de tener idéntica seguridad que los servicios no telemáticos.

La firma electrónica asegura ya la identidad del firmante y la del documento, su integridad, su fecha y tiene la misma validez jurídica que la firma manuscrita¹²; pero quiero insistir en la necesidad de contar con un sistema de protección de máxima fiabilidad y seguridad digital que garantice la verdadera identidad de personas físicas y jurídicas mediante un sistema *ad hoc*, una vía controlada y segura de acceso a las aplicaciones, pues si se producen filtraciones en correos y cuentas bancarias habitualmente, dando lugar a fraudes, ha de valorarse también posibles ataques a la seguridad en la red judicial, máxime dada la importancia de los datos incluidos en los expedientes digitales y las repercusiones de sus cambios.

¹² Ley 58/2003, 19 diciembre, de firma digital.

Los problemas existen, pero soy optimista. Me consta que todo se irá solucionando de un modo ágil conforme vayan surgiendo soluciones que no olviden la salvaguardia de los derechos constitucionales. No hay que perder las esperanzas de mejora. En el mes de junio de 2010 se concedió a la Administración el premio de la ONU por los servicios ofrecidos en red a los ciudadanos¹³, por lo que habrá que apoyar su mejora, incluso por la vía de señalar los puntos débiles para lograr así su corrección desde la crítica positiva, favoreciendo su mejor adecuación al fin que se persigue: la digitalización de la Administración de Justicia de cara a la interconexión y la interoperatividad.

Sin lugar a dudas, la incorporación de nuestra Administración de Justicia a las nuevas tecnologías resulta una necesidad inaplazable, tanto por razones jurídicas como por exigencia social, y la jurisdicción del Tribunal de Cuentas no puede sustraerse a este movimiento de modernización que, además, también afecta a la función fiscalizadora del propio Tribunal. En este sentido cabe valorar positivamente los avances conseguidos en materia de rendición telemática de las cuentas o de comunicación por correo electrónico de resoluciones, e insistir en las ventajas que derivan de la utilización de la firma electrónica y en la gradual pero intensa incorporación, tanto a los procedimientos fiscalizadores como a los juicios de responsabilidad contable, de las eficaces soluciones que ofrecen los avances tecnológicos.

El concepto de papel cero está por cristalizarse en una realidad, pero por ahora y hasta que no se consiga en la balanza de la Justicia el más adecuado equilibrio entre los beneficios del nuevo sistema y de los problemas que por ahora presenta, podemos parafrasear a Benjamín Franklin, porque *un hoy vale más que dos mañanas*.

¹³ <http://www.terra.es/tecnologia/articulo/html/tec25089.htm>

La contabilización de subvenciones para proyectos de ejecución plurianual. Incidencia de la normativa aprobada en el ejercicio 2010. Análisis particular de las ayudas de la Acción Estratégica en Salud

Luis Carlos Sánchez

Interventor y auditor del Estado.

Subdirector adjunto del Tribunal de Cuentas

RESUMEN

El presente artículo recoge la incidencia en la contabilización de las subvenciones para los proyectos de ejecución plurianual de dos Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda que han visto la luz en 2010, tanto desde la óptica del concedente como de los beneficiarios. El análisis se realiza tomando como punto de comparación la Norma Internacional de Contabilidad número 20, aprobada por la Unión Europea, dedicada al registro de ayudas y subvenciones gubernamentales.

1. CONSIDERACIONES GENERALES

Para el análisis que se pretende llevar a efecto en el presente artículo se tomarán las ayudas concedidas en base a la Resolución de 12 de marzo de 2008, del Instituto de Salud Carlos III, por la que se publica la convocatoria correspondiente a dicho año de concesión de ayudas de la Acción Estratégica en Salud, en el marco del Plan Nacional de I+D+i 2008-2011¹, al recaer sobre proyectos de ejecución

¹ En la Orden SCO/523/2008, de 27 de febrero, se establecen las bases reguladoras de la concesión de ayudas de la iniciativa estratégica de investigación en salud en el marco de la Ley 14/2007, de 3 de julio, de investigación biomédica, y del Plan Nacional de I+D+i 2008-2011.

plurianual. Una vez expuestos los aspectos esenciales de las mismas, se mostrará la repercusión contable que, sobre este tipo de ayudas públicas, ha supuesto la aprobación de las Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda 733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias², y 1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el nuevo Plan General de Contabilidad Pública (PGCP).

Dada la diversidad de ayudas contenidas en la citada norma, a efectos de aplicar el examen que aquí interesa, se tomará la relativa al Subprograma de Acciones en Salud, Deporte y Actividad Física.

2. CONCEPTO Y NATURALEZA DE LAS SUBVENCIONES

El procedimiento de concesión de ayudas que dispone la Resolución del Instituto es el de concurrencia competitiva³, entendiéndose como tal aquel mediante el cual la concesión de subvenciones se realiza mediante comparación de las solicitudes presentadas en los términos del artículo 22.1 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.

El artículo 2⁴ de la Ley de Subvenciones señala que se entiende por subvención, a los efectos de esta Ley, toda disposición dineraria realizada por cualesquiera de las Administraciones Públicas contempladas en su artículo 3, a favor de personas públicas o privadas, y que cumpla los siguientes requisitos:

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

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

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

² Lógicamente también se hará referencia a lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en especial en su norma de registro y valoración decimoctava.

³ Salvo las previsiones particulares que pudieran hacerse en los distintos subprogramas o modalidades de ayuda.

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

Es obvio que la contabilización de toda operación debe ser fiel reflejo del hecho patrimonial que trata de registrarse. Por ello es objeto de análisis a continuación la naturaleza del acto subvencional, sin que, a mi entender⁵, surjan diferencias entre una aproximación jurídica o económica a la misma⁶.

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

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

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

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

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

Entre otras definiciones destaca la de Pascual García, para quien *la subvención es toda entrega de dinero realizada por la Administración Pública con una finalidad concreta de interés público y sin contrapartida del beneficiario, si bien comporta para éste la asunción de unas cargas im-*

⁵ A los efectos que aquí se analizan.

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

puestas por la entidad concedente, o la de Ramón Parada, quien las califica como *atribuciones patrimoniales a fondo perdido de una Administración Pública a un particular con afectación inicial de la atribución al desarrollo de una actividad del beneficiario*.

De todo ello se puede concluir que la subvención nace con vocación de no ser reintegrable, pudiendo diferenciarla de las denominadas «deudas transformables en subvención» si se cumplen determinados requisitos, donde el punto de partida es el opuesto, es decir, se trata de cantidades exigibles, salvo que ocurran determinadas circunstancias, como la obtención de pérdidas, un nivel de facturación por debajo de una cuantía prefijada, etc. En la subvención, salvo que se dé una causa de reintegro, hecho que no se incardina en el desarrollo lógico de su vida con la misma normalidad que pudiera hacerlo el cumplimiento de una determinada condición en las deudas transformables en subvenciones, lo natural (y más probable) es ejecutar el proyecto, si partimos de un comportamiento racional del solicitante, por lo que los fondos se deberían caracterizar por su integración desde el primer momento en el patrimonio neto de la entidad receptora.

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

3. ENTIDADES PARTICIPANTES EN LAS AYUDAS DEL SUBPROGRAMA DE ACCIONES EN SALUD, DEPORTE Y ACTIVIDAD FÍSICA

a) Beneficiarios.

Podrán ser solicitantes y beneficiarios los centros públicos de I+D+i, los centros privados de I+D+i sin ánimo de lucro y los centros tecnológicos a los que pertenezca el investigador principal del proyecto.

Atendiendo a lo dispuesto en la Resolución, se entiende por centro público de I+D+i a las universidades públicas, a los organismos públicos de investigación reconocidos como tales por la Ley 13/1986, de 14 de abril, de Fomento y Coordinación General de la Investigación Científica y Técnica; a los centros de I+D+i con personalidad jurídica propia y diferenciada dependientes de la Administración del Estado, y a los centros de I+D+i dependientes de las Administraciones Públicas territoriales, independientemente de su personalidad jurídica propia.

En los centros públicos y privados de I+D+i sin ánimo de lucro han de incluirse las universidades privadas y entidades públicas y

privadas sin fines de lucro, con capacidad y actividad demostrada de I+D+i, incluidos los centros tecnológicos cuya propiedad y gestión sean mayoritariamente de las Administraciones Públicas.

Cabe destacar que por centro tecnológico se entienden aquellos centros de innovación y tecnología reconocidos según el Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre, y cuya propiedad u órgano de gobierno no sea mayoritario de las Administraciones Públicas.

Los beneficiarios no pueden encontrarse incurso en ninguna de las circunstancias que prohíben la obtención de la condición de beneficiario, recogidas en el artículo 13.2⁷ de la Ley General de Subvenciones, y deberán cumplir las obligaciones recogidas en el artículo 14⁸ de la citada Ley, de acuerdo con lo establecido en la Orden de bases.

En relación al régimen contable aplicable a los beneficiarios, señalar que aplicarán el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC) aquellas entidades públicas, tales como las entidades públicas empresariales, que sean sujetos en el ámbito de la contabilidad privada, además de las universidades privadas, constituidas bajo la forma, en general, de sociedades mercantiles, así como otras entidades públicas y privadas sin fines de lucro que deban seguir el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades⁹.

La Orden 733/2010 viene a completar lo dispuesto en la norma de registro y valoración decimoctava (dedicada a las subvenciones, donaciones y legados recibidos) de la segunda parte del PGC. Dentro de su contenido se incluye una disposición adicional única, dedicada a los criterios para calificar una subvención como no reintegrable.

Por su parte, las entidades que operen con sujeción a la contabilidad pública, según lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley General

⁷ Entre otros supuestos enumerados en este precepto figuran *haber sido condenadas mediante sentencia firme a la pena de pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas; haber dado lugar, por causa de la que hubiesen sido declarados culpables, a la resolución firme de cualquier contrato celebrado con la Administración; no hallarse al corriente de pago de obligaciones por reintegro de subvenciones en los términos que reglamentariamente se determinen.*

⁸ Son obligaciones del beneficiario, entre otras, *cumplir el objetivo, ejecutar el proyecto, realizar la actividad o adoptar el comportamiento que fundamenta la concesión de las subvenciones y justificar ante el órgano concedente o la entidad colaboradora, en su caso, el cumplimiento de los requisitos y condiciones, así como la realización de la actividad y el cumplimiento de la finalidad que determinen la concesión o disfrute de la subvención.*

⁹ Este Real Decreto es aplicable en todo lo que no se oponga al PGC.

Presupuestaria, entre ellas las universidades públicas o los organismos autónomos de investigación, deberán aplicar el nuevo Plan General de Contabilidad Pública.

b) Entidad concedente.

El Instituto de Salud Carlos III es un organismo público de investigación con carácter de organismo autónomo, de los previstos en el artículo 43.1.a) de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, adscrito al Ministerio de Ciencia, cuya misión es desarrollar y ofrecer servicios científico-tecnológicos de la más alta calidad dirigidos al Sistema Nacional de Salud y al conjunto de la sociedad.

El artículo 23 del Real Decreto 375/2001, de 6 de abril, por el que se aprueba el Estatuto del Instituto de Salud Carlos III¹⁰, recoge su régimen económico, de contabilidad, intervención y control financiero, señalando que éste será el establecido para los organismos autónomos por la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, y demás disposiciones vigentes en la materia.

Por tanto, como se señaló en el último párrafo de la letra a) anterior, le correspondería contabilizar sus operaciones de acuerdo con lo dispuesto en el PGCP.

4. CARACTERÍSTICAS DE LAS AYUDAS CONVOCADAS

Se repasan a continuación los extremos principales de la convocatoria con relevancia a los efectos de su anotación contable. Éstos son, fundamentalmente, el tiempo de ejecución del proyecto, el plazo de presentación de la justificación y el momento de pago.

El plazo establecido para la presentación de las solicitudes y documentación del Subprograma abarcaba desde el 14 de abril al 13 de mayo de 2008, ambos inclusive. Las solicitudes debían resolverse y notificarse al beneficiario en el plazo máximo de seis meses desde la finalización del plazo antes mencionado.

El órgano instructor elevaría al órgano competente una propuesta de resolución provisional debidamente motivada y una relación priorizada de solicitudes. Examinadas las alegaciones se debía formular propuesta de resolución, que sería elevada al órgano compe-

¹⁰ En la redacción otorgada por el Real Decreto 1672/2009, de 6 de noviembre, por el que se modifica el Estatuto del Instituto de Salud Carlos III, aprobado por Real Decreto 375/2001, de 6 de abril.

tente para que dictase la resolución (finalizadora de la vía administrativa) sobre la concesión de la ayuda solicitada.

Las propuestas de resolución provisional y definitiva no creaban derecho alguno a favor del beneficiario propuesto frente a la Administración.

Por lo que se refiere a la duración de los proyectos a presentar en este Subprograma, deberían tener un periodo de ejecución de tres años.

El pago de las anualidades se libraría por anticipado, sin necesidad de constituir garantía por las entidades beneficiarias. En el caso de la primera anualidad, dicho pago se tramitaría con motivo de la resolución de concesión. En el resto de las anualidades, el pago correspondiente se condicionaba a la recepción y valoración del informe de seguimiento científico-técnico y económico.

La justificación económica, bajo la forma de cuenta justificativa, ha de detallar el gasto realizado, su importe, justificantes del gasto, pago y fecha de los mismos. Los gastos tendrían que realizarse en el plazo de ejecución aprobado para cada anualidad. Cualquier modificación en las condiciones de concesión debería ser notificada.

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

Por último, ha de elaborarse una memoria final integrada por una parte científica y otra económica en un plazo no superior a tres meses desde la fecha de finalización del proyecto. Junto a ella se debe remitir, si procede, fotocopia del documento acreditativo del reintegro al Tesoro público de los fondos no utilizados.

5. LA CONTABILIZACIÓN DE LAS SUBVENCIONES DEL SUBPROGRAMA DE ACCIONES EN SALUD, DEPORTE Y ACTIVIDAD FÍSICA

En el presente apartado se analizará la contabilización de las subvenciones otorgadas para proyectos de ejecución plurianual de acuerdo con las distintas normas antes citadas, además de con la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) número 20, que, si bien no es aplicable de forma directa a las cuentas anuales individuales¹¹

¹¹ Las Normas Internacionales de Contabilidad, aprobadas por la Unión Europea, son de aplicación obligatoria a las cuentas consolidadas de los grupos de entida-

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

Una vez realizado este análisis, se particularizará la contabilización para las ayudas del citado Subprograma de Acciones en Salud, Deporte y Actividad Física, convocadas por la Resolución de 12 de marzo de 2008 del Instituto de Salud Carlos III.

I) El marco de la NIC 20: contabilización de las subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales

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

El propósito de estas ayudas puede ser el de incentivar a la entidad para emprender una determinada acción, que normalmente no hubiera emprendido de no contar con ellas.

Para la entidad, el hecho de recibir ayudas gubernamentales puede ser significativo al objeto de la preparación de los estados financieros, pues si los recursos han sido transferidos debe encontrarse un método apropiado de contabilización para la transferencia.

Especialmente significativo en relación con el tema tratado en este artículo es el párrafo donde se indica que las subvenciones del go-

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

bierno, incluyendo las de carácter no monetario por su valor razonable, *no deben ser reconocidas como tales hasta que exista una razonable seguridad de que la entidad cumplirá las condiciones asociadas a ellas, y que, por tanto, las recibirá en la forma predeterminada. El mero hecho de recibir la subvención no constituye una evidencia concluyente de que las condiciones asociadas a la misma han sido o serán cumplidas.*

La forma concreta de recepción de la subvención no afecta al método contable a adoptar en relación con la misma. Así, la subvención se contabiliza de igual manera ya sea recibida en efectivo o como disminución de una deuda mantenida con el gobierno.

De todo ello cabe concluir que, en el momento en que exista razonable seguridad de que se cumplirán las condiciones establecidas por la Administración, la subvención se reconoce contablemente como tal, es decir, como un ingreso en el patrimonio neto. Sin duda, para que se tenga una certeza elevada del cumplimiento de las condiciones, se necesita un acto de la Administración donde se establezcan éstas y haga a la entidad acreedora del derecho a obtener la subvención. En el proceso evaluador de la solicitud se habrán examinado los requisitos previos impuestos por la normativa que la entidad debe reunir (en nuestro caso, recuérdese la referencia a los artículos 13.2 y 14 de la Ley General de Subvenciones). El resto de obligaciones, principalmente ejecutar el proyecto, debería entenderse, de manera fiable, como alcanzable.

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

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

Se recordará, además, que uno de los elementos esenciales con que culmina la reforma de la contabilidad (tanto privada como pública) ha sido la introducción en las cuentas anuales de un nuevo estado financiero, denominado estado de cambios en el patrimonio neto.

El estado de cambios en el patrimonio neto incluye, en ambos planes, el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos (EIGR), documento que muestra los gastos e ingresos imputados directamente al patrimonio y su posterior transferencia a la cuenta de resultados.

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

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

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

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado.

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

Según su disposición adicional única, a los exclusivos efectos de su registro contable, para entender cumplidas las condiciones establecidas para la concesión de *subvenciones concedidas para financiar gastos específicos de ejecución plurianual*, se indica que *si las condiciones del otorgamiento exigen la finalización del plan de actuación y la justificación de que se han*

realizado las actividades subvencionadas, por ejemplo, la realización de cursos de formación, se considerará no reintegrable cuando en la fecha de formulación de las cuentas anuales se haya ejecutado la actuación, total o parcialmente. En el supuesto de ejecución parcial, la subvención se calificará como no reintegrable en proporción al gasto ejecutado, siempre que no existan dudas razonables de que se concluirá en los términos fijados en las condiciones del otorgamiento.

De lo establecido por la Orden se desprende que toda subvención, a efectos contables, es asimilable en el momento de su concesión material a una deuda transformable en subvención, es decir, se impone como requisito necesario para su inclusión en el neto patrimonial que se cumpla una condición, que no es otra que la realización, en todo o en parte, de la conducta objeto de ayuda. Razonablemente, esta conducta debería siempre producirse si, como se dijo anteriormente, el solicitante actúa bajo criterios racionales. Por el contrario, en las deudas transformables en subvención, el hecho conversor del pasivo exigible en neto depende de un suceso de carácter generalmente futuro, incierto y ajeno a la voluntad del sujeto.

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

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

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

Mención aparte debe hacerse a aquellas entidades que utilicen la adaptación la adaptación del Plan General de Contabilidad a las enti-

dades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades, por ser fundaciones, dada la diferente mecánica contable derivada de las normas aplicables.

El artículo 25 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones¹², dedicado a la contabilidad, auditoría y plan de actuación de dichas entidades, señala que las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de resultados y la memoria, formando una unidad, debiendo ser redactadas con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la fundación. Por tanto, su legislación específica no señala la necesidad de elaborar el estado de cambios en el patrimonio neto. De esta manera, el uso de cuentas de los grupos 8 y 9 (gastos e ingresos imputados al patrimonio neto) carece de sentido.

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

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

La norma de registro y valoración decimotercera del PGCP, dedicada a las *transferencias y subvenciones*, señala que a los únicos efectos de este Plan las transferencias, en primer lugar, tienen por objeto una entrega dineraria entre los distintos agentes de las Administraciones Públicas, y de éstos a otras entidades públicas o privadas y a particulares, y viceversa, todas ellas *sin contrapartida directa por parte de los beneficiarios*, destinándose a financiar operaciones o actividades no singularizadas. Por lo que se refiere a las subvenciones, tienen por objeto una entrega dineraria o en especie entre los distintos agentes de las Administraciones Públicas, y de éstos a otras entidades públicas o privadas y a particulares, y viceversa, todas ellas *sin contrapartida directa por parte de los beneficiarios, destinándose a un fin, propósito, actividad o proyecto específico, con la obligación por parte del beneficiario de cumplir las condiciones y requisitos que se hubieran establecido o, en caso contrario, proceder a su reintegro*.

Las transferencias y subvenciones suponen un aumento del patrimonio neto del beneficiario de las mismas y, simultáneamente, una correlativa

¹² Para entidades sin fines de lucro distintas de las fundaciones y que también apliquen la adaptación habrá de estar a lo que disponga su legislación específica.

disminución del patrimonio neto del concedente. Esta afirmación parecería ir en consonancia con lo dicho en el punto 2 de este artículo y, por tanto, eliminar las dudas sobre la consideración inicial del importe concedido como pasivo, tal como hacen el PGC y la Orden 733/2010.

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

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

Continúa el PGCP señalando que las transferencias y subvenciones recibidas se reconocerán como ingresos por el ente beneficiario cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la transferencia o subvención a favor de dicho ente *y se hayan cumplido las condiciones asociadas a su disfrute* y no existan dudas razonables sobre su percepción, sin perjuicio de la imputación presupuestaria de las mismas, que se efectuará de acuerdo con los criterios recogidos en la primera parte de este texto, relativa al marco conceptual de la contabilidad pública.

El PGCP, al hablar de la contabilidad del beneficiario, señala que cuando *el cumplimiento de las condiciones asociadas a su disfrute se extienda a varios ejercicios*, se presumirá el mismo siempre que así sea en el momento de la elaboración de las cuentas anuales de cada uno de los

ejercicios a los que afecte. Parece que la referencia se hace a cumplimientos parciales, si ello estuviera previsto en las bases reguladoras, por lo que, en ese caso, se seguiría el mismo criterio que en la Orden 733/2010 para las entidades que aplican el PGC.

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

De lo expuesto hasta ahora en el PGCP se aprecia una cierta asimetría contable para concedente y beneficiario, pues este último no cuenta con la posibilidad otorgada por un párrafo del estilo del previsto para el primero¹³ (donde se produce una mayor aproximación conceptual a la NIC 20), mediante el cual, previa estimación razonable, pudiera transformar ese pasivo en un importe ya no exigible (un ingreso por tanto).

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

¹³ «Cuando al cierre del ejercicio esté pendiente el cumplimiento de alguna de las condiciones establecidas para su percepción, pero no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento, se deberá dotar una provisión por los correspondientes importes, con la finalidad de reflejar el gasto.»

IV) La contabilización de las subvenciones concedidas por la Resolución de 12 de marzo de 2008. Comparación de las normas anteriores¹⁴

a) Presentación de la solicitud por los potenciales beneficiarios.

El primer hecho destacable será la presentación de la solicitud en el periodo establecido (14 de abril al 13 de mayo). Este hecho no supone registro contable alguno, independientemente de la norma seguida.

b) Instrucción y propuesta de resolución.

Tras la solicitud, como se indicó anteriormente, el siguiente hecho relevante en el procedimiento administrativo de concesión de la ayuda se producirá cuando el órgano instructor eleve la propuesta al órgano competente para resolver para que dicte la resolución estimatoria de concesión de la ayuda solicitada.

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

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

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

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

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

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

¹⁴ Se hará abstracción del flujo monetario derivado de la subvención, cuya contabilización no presenta diferencias bajo las diversas normas contables.

d) Cierre del primer ejercicio económico tras la concesión.

Como se indicaba en la normativa reguladora del Subprograma, los proyectos que pretendieran acogerse a él debían tener un periodo de ejecución plurianual, exactamente de tres años.

A 31 de diciembre, la ejecución de los proyectos estará en marcha, habiéndose incurrido en gastos, salvo casos excepcionales.

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

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

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

Para las entidades que utilicen la citada adaptación del PGC para entidades sin fines lucrativos se produciría un abono en las cuentas del subgrupo 13, acompañado de un cargo por su traspaso a resultados, es decir, su paso por este subgrupo carece de relevancia.

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

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

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

Según esta norma, los *errores* son el *resultado de omisiones o inexactitudes resultantes de fallos al emplear o utilizar información fiable*, que estaba disponible cuando las cuentas anuales para tales períodos fueron formuladas y que la entidad debería haber empleado en la elaboración de dichos estados. En estos casos, el error no debe afectar al resultado del ejercicio en el que son descubiertos.

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

Según el contenido de la citada norma 21, la valoración negativa de la memoria anual de seguimiento a que se refiere la Resolución del Instituto Carlos III supondría un cambio en las estimaciones iniciales (esto es, que la ejecución del proyecto se llevara a cabo correctamente), por lo que debería darse de baja la provisión mediante el reconocimiento de un ingreso en la cuenta de resultados mediante las cuentas del subgrupo 77, dedicadas a recoger ingresos excepcionales.

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

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

Como dispone la norma reguladora de la subvención, una vez catalogado el proyecto como subvencionable, el pago de las anualidades se librerá por anticipado. Para la segunda y posteriores anualidades, el pago correspondiente depende de la recepción y valoración del informe de seguimiento científico-técnico y económico.

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

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

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

A diferencia del supuesto anterior, aplicando las entidades beneficiarias el PGC o el PGCP, la subvención se encontraría parcialmente contabilizada como ingresos, por lo que si el reintegro solicitado fuese menor al importe aún recogido en la deuda transformable en subvención, simplemente deberán reclasificar la misma para reflejar que ahora la naturaleza de la deuda es la de una cantidad a reintegrar.

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

6. CONCLUSIONES

La contabilización de las ayudas para proyectos de investigación del Subprograma de Salud, Deporte y Actividad Física incluidas en el Plan Nacional de I+D+i 2008-2011 es sustancialmente distinta se-

gún se aplique el criterio de la Norma Internacional de Contabilidad número 20¹⁵ o la normativa española en materia contable (PGC, Orden 733/2010 y PGCP).

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

Ello origina dos hechos de gran relevancia. El primero, el empeoramiento de los ratios de endeudamiento de las entidades beneficiarias, pues las subvenciones aparecen en sus balances como pasivos en la medida en que los gastos del proyecto no se hayan ejecutado.

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

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

¹⁵ Como ya se dijo, esta Norma no es aplicable directamente en la contabilidad individual de las empresas o entidades españolas.

BIBLIOGRAFÍA

ARRANZ SAINZ, Alfredo: «La gestión de subvenciones. Perspectiva jurídica de su concesión y disfrute». Tribuna Libros, 1996.

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

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, Luis Carlos: «Reflexiones sobre la puesta en práctica del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre», *Revista Aranzadi Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, número 28, 2010.

Legislación aplicable:

Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.

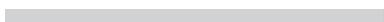
Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias.

Orden del Ministerio de Economía y Hacienda 1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.

Normas Internacionales de Contabilidad. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas* de 13 de octubre de 2003. Versión actualizada en www.icac.meh.es.

DOCUMENTACIÓN, NOTAS Y COMUNICACIONES



Presentación del artículo
«La Constitución, la Ley Orgánica del
Tribunal de Cuentas y su Ley de
Funcionamiento (reflexiones a propósito
de la constitucionalidad de esta última
norma y de su adecuación a la
Ley Orgánica 2/1982)», por
Pascual Sala Sánchez (publicado en
R. A. P., n.º 122, mayo-agosto 1990)

Ana María Pérez Tórtola
Consejera del Tribunal de Cuentas

Han pasado más de veinte años desde la aparición de este artículo de Pascual Sala en la *Revista de la Administración Pública*, año 1990. No son tantos si pensamos que nuestro Tribunal de Cuentas sólo tiene treinta y tantos, desde su puesta al día por la vigente Constitución.

Es cierto que el Tribunal de Cuentas es una institución muy antigua en nuestro ordenamiento jurídico. Incluso con ese nombre, pues se le empieza a llamar así ya durante el reinado de Fernando VII, como consecuencia del advenimiento a nuestro sistema jurídico del sistema francés, plasmado con rotundidad en el modelo de Consejo de Estado de dicho país, que dio lugar al actual perfil de la *Court des Comptes*. Por cierto que este sistema se corresponde con una determinada y tradicional concepción del control de la que se ha participado y en parte se sigue participando en un buen número de países mediterráneos, desde Portugal, Francia y Marruecos hasta Italia y Grecia, cuyos Tribunales de Cuentas tienen la función jurisdiccional

como clave de su sistema de control. Esta misma situación, por razones históricas evidentes, mantiene su vigencia en algunos países de Iberoamérica.

Pero la Constitución española de 1978 reformula el Tribunal con parámetros claros.

En primer término dice qué es: «*el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público*; en segundo término lo ubica institucionalmente en el ámbito del Parlamento, del poder legislativo, cuando señala que «*dependerá directamente de las Cortes Generales y ejercerá sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado*»; por tanto, lo aleja del ejecutivo, cuya actividad económico-financiera será el objeto a fiscalizar más «natural», tal como recuerda el nº 2 del artículo 136¹; en tercer lugar, la Constitución atribuye estatuto «judicial» de independencia a sus miembros, lo que subraya el estatus de la institución dotándola de la relevancia imprescindible para estar en condiciones de ejercer las funciones que le son propias; no está de más recordar que la independencia es un atributo que sirve de manera especial para remachar la imparcialidad y con ello la credibilidad de una institución que ejerce potestades de carácter público; y finalmente obliga a que sea una Ley Orgánica la que regule la composición, organización y funciones del Tribunal de Cuentas², lo que ha de servir para reforzar su estabilidad y su preeminencia institucional.

La Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas cumplió el cometido básico ordenado por la Constitución. Su regulación contempla su composición y organización, la forma de nombramiento de sus miembros y el régimen de incompatibilidad del personal a su servicio, la responsabilidad contable y los procedimientos fiscalizadores y judiciales.

Pascual Sala, en su artículo, recuerda que la Ley Orgánica 2/1982 cambió radicalmente la naturaleza y funciones del Tribunal de Cuentas y, «*por una parte, separó las dos funciones básicas que tradicionalmente le fueron reconocidas –la fiscalizadora y la jurisdiccional, anteriormente confundidas– y, por otro lado, las configuró, respectivamente, como un análisis de la actividad económico-financiera del sector público con arreglo a criterios de legalidad, eficiencia y economía, y como una función de enjuiciamiento de la*

¹ «Las cuentas del Estado y del sector público estatal se rendirán al Tribunal de Cuentas y serán censuradas por éste.»

² Reserva de Ley Orgánica que se establece también para el Defensor del Pueblo (art. 54), para la organización y estatuto judiciales (art. 122) y para el Tribunal Constitucional (art. 165).

*responsabilidad contable en que puedan incurrir quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos»³. Y pone especial énfasis en algo que es *leit motiv* de todo el artículo: que la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas se configura por la Ley Orgánica «*por vez primera en la Historia*» como una «*auténtica jurisdicción bien que exclusivamente constreñida a la exigencia de responsabilidades contables*»⁴.*

Pero no puede obviarse que la Ley Orgánica también dejó abiertos importantes interrogantes, sobre todo en lo que afectaba a la concepción y regulación de la jurisdicción, tantos que sin dificultad se habría podido afirmar que, según cómo se aplicara, llevaba su propia carga de inconstitucionalidad. En efecto, de un lado, la propia pervivencia y reconocimiento expreso en la Ley Orgánica de la función jurisdiccional atribuida al Tribunal de Cuentas resultaba discutida dada la constitucionalización del principio de unidad jurisdiccional, con la única aparente excepción de la jurisdicción militar⁵, y de otro lado, la Ley Orgánica parecía dar un concepto tan amplio de la responsabilidad contable en su artículo 38.1 que podría hacer su exigencia inviable constitucionalmente hablando⁶.

A ello se unían otras cuestiones de cierta importancia que suscitaba la aplicación de la Ley Orgánica en este orden de cosas. Así, persistía algún pie hermenéutico que podría permitir sostener que se «enjuiciaban las cuentas» y no a los que habían de rendirlas (art. 15.1 de la Ley Orgánica, en adelante, L. O.). Asimismo, la ubicación dentro de la Ley de la instrucción de los procedimientos de reintegro por alcance (art. 26 de la L. O.) podía hacer dudar de la naturaleza de ese procedimiento, que en modo alguno podría ser de naturaleza jurisdiccional dado el estatuto de los «delegados instructores» (art. 22 de la L.O.). De hecho, la cuestión de la naturaleza jurídica de las actuaciones previas de los juicios de responsabilidad contable ha sido uno de los temas procesales más controvertidos en estos veinte años, y así se refleja en el voluminoso cuerpo de doctrina que sobre esta cuestión ha aportado la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas.

Pascual Sala detalla en su «Planteamiento del tema» estos y otros problemas que va describiendo, todo ello en coherencia con, en mi opinión, las dos ideas matrices del sistema jurisdiccional que el autor

³ Páginas 131 y 132.

⁴ Página 132.

⁵ «*En el ámbito estrictamente castrense y en los supuestos de estado de sitio...*» (art. 117.5 de la Constitución española).

⁶ En la nota 6 del trabajo se reflejan como referencias bibliográficas dos trabajos muy difundidos en el momento que respondían a posiciones doctrinales nada complacientes con la pervivencia de la «jurisdicción contable».

defiende para comprender correctamente, desde un punto de vista constitucional, la atribución de la jurisdicción al Tribunal: que es una «verdadera *potestad jurisdiccional*»⁷ y que lo es sólo, porque sólo así se justifica, para la exigencia de responsabilidades **contables** imputables a título, al menos, de negligencia o culpa **grave** a quienes tengan a su cargo el manejo de **caudales públicos** y causen **menoscabo** en los mismos.

Y como fundamento del sistema la consideración de que la jurisdicción del Tribunal de Cuentas tiene sentido «en la medida en que es un complemento de la función fiscalizadora, concretamente para que pueda cerrarse el ciclo de examen y comprobación de cualquier cuenta». El reconocimiento de la jurisdicción contable atribuida al Tribunal no se fundaría en la tradición o la especialización en el examen y comprobación de las cuentas, pues no sería coherente tal apreciación con la atribución de la competencia a la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo para el conocimiento de los recursos de casación y revisión frente a las resoluciones jurisdiccionales de los órganos de enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas, «ya que quien tiene reconocida competencia para juzgar en último grado podría racionalmente tenerlo también desde la primera instancia»⁸. Se fundaría, por tanto, en aquella apreciación, en esa función de complemento de la fiscalización, de «cierre del ciclo fiscalizador», fórmula que se ha convertido en el paso de los años en una expresión acuñada y citada con naturalidad cuando se habla de la jurisdicción del Tribunal.

Ya el título del artículo da clara cuenta de las preguntas y preocupaciones a que trata de responder ante la promulgación de la Ley 7/1988, de 5 de abril, Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. Fue publicado apenas un año después de la promulgación de la Ley, y de hecho sale al paso de los problemas que se habían suscitado tras su aprobación. Trata de dar respuesta a las dudas surgidas a propósito de la constitucionalidad de la Ley y de su adecuación a la propia Ley Orgánica. Y concluye desde el primer momento afirmando lo que el autor estima obvio: «... no puede reprocharse a la Ley de Funcionamiento que haya explicitado expresamente en sus preceptos extremos y requisitos sin los cuales la Ley Orgánica 2/1982 hubiera sido inviable»⁹.

Son dos los temas básicos que desarrolla.

El primero lo aborda bajo el epígrafe «El problema del desarrollo de las previsiones constitucionales y legales en torno al Tribunal de Cuentas», y

⁷ Página 137.

⁸ Página 135.

⁹ Página 137.

lo hace examinando dos temas clásicos de orden constitucional ante la previsión contenida en el artículo 136.4 de la Constitución, a la que se ha aludido antes: cuál es el alcance de esa reserva de Ley Orgánica que establece el precepto constitucional¹⁰ y cuál es la interpretación correcta de la disposición final tercera de la Ley Orgánica¹¹.

En cuanto al primero de los dos temas, sintetiza la doctrina contenida en la importante Sentencia del Tribunal Constitucional de 13 de febrero de 1981, ratificada por la de 5 de agosto de 1983, señalando que en los casos en que la Constitución contiene la previsión de «Ley Orgánica» *«puede ésta, una vez establecidos los elementos fundamentales de la reglamentación prevenida, remitir a una ley ordinaria los aspectos complementarios o instrumentales de la misma junto con el resto de la ordenación total de la materia o institución de que se trate»*¹². En el caso del Tribunal de Cuentas, por tanto, no toda cuestión relativa a la composición, organización y funciones del mismo debía ser regulada por ley orgánica.

En lo concerniente a la interpretación de la disposición final tercera de la Ley Orgánica, la conclusión era la misma en el sentido de que debía permitirse a través de la ley ordinaria regular los aspectos no expresamente disciplinados en la Ley Orgánica hasta lograr la total ordenación de la institución, circunstancia que concurría en particular en lo relativo a los procedimientos de elección del presidente y de los presidentes de Sección, que no habían sido regulados en la Ley Orgánica, y ello sin perjuicio de la facultad de autorregulación que debía reconocerse al Tribunal para ordenar otras muchas cuestiones de detalle, facultad que se plasmó en lo dispuesto en la disposición final segunda de la Ley de Funcionamiento, que en gran medida, por cierto, aún está pendiente de desarrollar.

Finalmente, bajo el epígrafe III, trata Pascual Sala *«la compatibilidad entre la Ley Orgánica 2/1982 y la de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas 7/1988, de 5 de abril»*, desde la perspectiva constitucional: la posible incompatibilidad de la Ley 7/1988 con la L. O. supondría su inconstitucionalidad, *«bien por vulnerar el principio de jerarquía normativa, recogido en el artículo 9.3 de la Constitución, bien por desconocer el principio de competencia por haber invadido materias reservadas por la misma*

¹⁰ Recordemos que dice que *«una Ley Orgánica regulará la composición, organización y funciones del Tribunal de Cuentas»*.

¹¹ La disposición final tercera de la L. O. establece: *«En el plazo de seis meses el Gobierno elevará a las Cortes Generales, a los efectos procedentes, un proyecto de ley para la ordenación del funcionamiento del Tribunal de Cuentas, con regulación de los distintos procedimientos y el Estatuto de su personal.»*

¹² Página 140.

*Norma Fundamental (art. 81.1) a la Ley Orgánica»*¹³. El problema no hace falta resaltar lo serio que era, que es, dado que es bien sabido que el control de constitucionalidad de las leyes corresponde de forma exclusiva y excluyente al Tribunal Constitucional, y aun en el caso de que se estimara que un precepto de la Ley de Funcionamiento era incompatible con la Ley Orgánica no habría podido por ello dejar de aplicarse, salvo que se hubiera declarado inconstitucional por las vías legalmente establecidas, tal como se encarga el autor de subrayar¹⁴.

En todo caso, tras repasar los temas de supuesta incompatibilidad entre la Ley Orgánica y la Ley, concluye que no advierte tal incompatibilidad. Es de significar, además, que hasta la fecha, transcurridos más de veinte años desde la aprobación de la Ley de Funcionamiento, ni el Tribunal Constitucional en los temas que se le han suscitado¹⁵, ni el Tribunal Supremo a través de los recursos de casación y revisión en materia contable, ni la Sala de Justicia o los Consejeros de Enjuiciamiento, como órganos de la jurisdicción contable, han cuestionado constitucionalmente la Ley al menos en lo que atañe al ámbito de las responsabilidades contables. Pero no sólo, pues a través de la jurisdicción ordinaria también ha habido ocasión de tocar temas que podrían haber dado pie al planteamiento de cuestiones de inconstitucionalidad. Es un hecho. Y no es menos cierto que los temas sobre la mesa son de enjundia.

Las cuestiones de presunta incompatibilidad entre Ley Orgánica y Ley de Funcionamiento que repasa Pascual Sala en este apartado y que solventa positivamente son las siguientes: la que se deduciría del artículo 3.º) de la Ley sobre la facultad de delegar las llamadas actuaciones previas; algunas previsiones en torno al Ministerio Fiscal en el Tribunal de Cuentas, cuyo papel se centra en la nueva Ley con mayor nitidez en la exigencia de responsabilidades contables en que incurran los gestores de caudales o efectos públicos; algunas atinentes al Estatuto de los Consejeros de Cuentas, como, por ejemplo, el procedimiento de elección del presidente y de los presidentes de las Secciones de Fiscalización y de Enjuiciamiento, o la previsión de renovación en bloque cada nueve años del Pleno o la eventual renovación cada tres años de los miembros de la Comisión

¹³ Página 143.

¹⁴ Página 144.

¹⁵ Sentencias del Tribunal Constitucional de 17 de octubre de 1988 y 31 de enero de 1991). Es cierto que en las mismas se tratan cuestiones algo tangenciales a los temas que aquí preocupaban; pero es también cierto que en ninguna de ellas se desliza *obiter dicta* siquiera dudas, por ejemplo, de constitucionalidad sobre la jurisdicción del Tribunal frente a la que se había legislado en alguna legislación autonómica.

de Gobierno del Tribunal; las relativas a la naturaleza, extensión y límites de la jurisdicción contable, y en particular con el contenido del artículo 49 de la Ley, a las que ya se ha hecho mención en gran parte en la presente nota¹⁶, y finalmente en la regulación de la acción pública (art. 56).

Permítaseme reproducir la conclusión del trabajo:

«La Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, es en definitiva una Ley de desarrollo de la 2/1982, de 12 de mayo, Orgánica del mismo Tribunal, que cumple las previsiones establecidas en su disposición final tercera y en varios de los preceptos de su articulado y que, además, regula extremos silenciados por esta norma básica, pero que afectan, indudablemente, a su funcionamiento. Como Ley de desarrollo, sobre todo en el aspecto procesal de la función jurisdiccional, ha tenido que prever determinadas situaciones y establecer ciertos condicionamientos sin los cuales la Ley Orgánica, por la generalidad de sus planteamientos, no hubiera podido tener viabilidad»¹⁷.

No es una nota como ésta la vía para recordar las calidades profesionales del autor. Su condición de magistrado especialista en lo contencioso-administrativo, su experiencia como magistrado del Tribunal Supremo –ya lo era cuando fue nombrado consejero de Cuentas– y la perspectiva que le daba su responsabilidad en el propio Tribunal están en el trasfondo, en la perspectiva, en el enfoque de los problemas y sus soluciones, muy al margen, en mi opinión, pero sin olvidarse del hecho de que participara en los trabajos preparatorios de la elaboración de la Ley de Funcionamiento. La relectura de este texto es recomendable porque es plenamente actual. Esta afirmación no es un lugar común. El mero repaso que se contiene en esta nota sobre los temas dogmáticos que plantea y su forma de exponerlos y resolverlos están vigentes en su mayoría en la doctrina y en la práctica del «control externo», y han sido muy importantes para armar un discurso plenamente constitucional del Tribunal de Cuentas. Un discurso que desde la práctica vio cuáles eran las necesidades normativas de un órgano de fiscalización moderno que supo encajar con un planteamiento original y constitucionalmente legítimo el ejercicio de las tradicionales facultades «jurisdiccionales».

¹⁶ En síntesis, el artículo 49 de la Ley habría venido a perfilar un concepto de responsabilidad contable en sus justos términos, teniendo en cuenta además la regulación contenida en el antiguo artículo 140 de la antigua Ley General Presupuestaria (actual art. 176) y la persistencia de la competencia de la Administración para la exigencia de responsabilidades contables distintas del alcance (art. 144 L. G. P., actual art. 180 y Real Decreto 700/1988, de 1 de julio). El énfasis especialmente se coloca en la exigencia de responsabilidad a título de dolo o culpa grave, tal y como se exige en vía administrativa, y en la regulación que la L. O. plasma de la responsabilidad subsidiaria en su artículo 43.

¹⁷ Página 152.

Es precisamente este aspecto, el atinente al ejercicio de la función jurisdiccional por el Tribunal de Cuentas, el que resulta el objeto de atención primordial por parte del magistrado Pascual Sala, al que se puede decir que se le nota especialmente «el oficio» cuando habla de ello. Su compromiso histórico con una concepción democrática de la justicia se aprecia al comprobar la preocupación que le anima al enfrentarse al tema de la jurisdicción contable, tema nada fácil para quienes hemos defendido la unidad jurisdiccional como principio clave del Estado democrático de Derecho. Y, en efecto, se nota en especial al reflexionar sobre el fundamento actual de la propia persistencia de la jurisdicción contable; también cuando valora a qué resultados indeseables podría haber llevado una lectura literal del artículo 38.1 de la Ley Orgánica¹⁸, y cuando sitúa la naturaleza de la actividad de instrucción de los procedimientos de reintegro por alcance, tomando en especial consideración el informe de 29 de enero de 1986, que elaboró el Consejo General del Poder Judicial al proyecto de Ley de Funcionamiento¹⁹.

Esto es, a través de este trabajo –y de otros más o menos coetáneos, alguno citado en el trabajo que se comenta– el que fuera presidente del Tribunal de Cuentas da cuenta de la separación clara y radical que se operó por mor de la Ley 2/82 entre la función fiscalizadora, análisis y control de la actividad económico-financiera del sector público de acuerdo con los principios de legalidad, economía y eficiencia... de una función de enjuiciamiento contable, verdadera jurisdicción, si bien se resalta siempre que *exclusivamente constreñida a la exigencia de responsabilidades contables*. Y ello, como antes se dijo, partiendo de la idea básica de que fiscalización y enjuiciamiento contable, pese a ser funciones separadas y perfectamente identificables, se integran dentro de una misma potestad de control de la actividad económico-financiera del sector público atribuida al Tribunal de Cuentas con el máximo rango normativo.

Esa claridad en la exposición y planteamiento y el pragmatismo que preside el artículo son la clave de la vigencia del trabajo objeto del presente comentario. El estudio de la Ley Orgánica y de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas se me facilitó de forma radical desde el inicio de mi desempeño como consejera de Cuentas por el prisma de este y otros trabajos sobre el Tribunal de Cuentas de nuestro actual presidente del Tribunal Constitucional. No tengo más remedio que recomendar su relectura al día de hoy. Una relectura

¹⁸ Páginas 133 y 134.

¹⁹ Página 137.

que además adquiere especial interés en un momento como el actual en el que las importantes modificaciones legislativas, tanto procesales como de Derecho público, que se han producido en estos años posteriores a la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, Ley de Enjuiciamiento Civil, Ley General de Subvenciones, Ley de Contratos del Sector Público, etc.), aconsejan una reflexión sobre el Tribunal de Cuentas y su jurisdicción en clave de reforma.

La Constitución, la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y su Ley de Funcionamiento (reflexiones a propósito de la constitucionalidad de esta última norma y de su adecuación a la Ley Orgánica 2/1982)

Pascual Sala Sánchez

Magistrado del Tribunal Supremo.
Presidente del Tribunal de Cuentas

I. PLANTEAMIENTO DEL TEMA

La Ley 2/1982, de 12 de mayo, como se ha escrito ya en tantas ocasiones, cambió radicalmente la naturaleza y funciones del Tribunal de Cuentas, además de haberlo convertido, de acuerdo con la Constitución, en órgano dependiente de las Cortes Generales y, contrariamente a la situación anterior, en órgano plenamente independiente en sus funciones, como independientes e inamovibles son sus consejeros. Por una parte, separó las dos funciones básicas que tradicionalmente le fueron reconocidas –*la fiscalizadora y la jurisdiccional, anteriormente confundidas*–¹ y, por otro lado, las configuró, respectiva-

¹ Buena prueba de ello la constituye el hecho de que la que, bajo el régimen de la Ley de 3 de diciembre de 1953, se denominaba función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas comprendía no sólo el conocimiento y resolución de los expedientes administrativo-judiciales de alcance y reintegro –la denominación es, de suyo, más que expresiva acerca de la naturaleza de esa jurisdicción– y de cancelación de fianzas, sino también el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado y la

mente, como un análisis de la actividad económico-financiera del sector público con arreglo a criterios de legalidad, eficiencia y economía, y como una función de enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que puedan incurrir quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.

Con todo lo expuesto ya puede advertirse el sustancial cambio producido en lo que afecta a la naturaleza y contenido de las funciones del Tribunal, sobre todo de la función jurisdiccional, que queda, por vez primera en la Historia, configurada como una auténtica jurisdicción bien que *exclusivamente constreñida a la exigencia de responsabilidades contables*.

Pero la Ley Orgánica 2/1982 no hizo, en realidad, otra cosa que diseñar el nuevo sistema y establecer las normas básicas a que éste debía ajustarse, y aun esto último, sobre todo en cuanto afectaba a la función jurisdiccional, de forma, en muchos casos, poco clarificadora. Así, sin ánimo de enumeración exhaustiva, la Ley de referencia, después de definir la segunda de las funciones del Tribunal como «la de enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos» –art. 2.º, b)–, parece desviarse y volver al criterio primitivo del enjuiciamiento de las cuentas en sí mismas consideradas cuando, en el artículo 15.1, afirma que «*el enjuiciamiento contable, como jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas, se ejerce respecto de las cuentas que deban rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos*». Parece como si «el juicio de *las cuentas*», con esa concreta determinación que utiliza el artículo 25, a), de la meritada Ley Orgánica, se refiriera a las cuentas mismas y no a los que han de rendirlas por manejar o tener a su cargo caudales o efectos públicos. Literal y aisladamente interpretados, los preceptos en cuestión conducirían ineludiblemente a la conclusión de que, al igual que en el sistema anterior, esto es, el representado por el Reglamento de 16 de julio de 1935, todas las cuentas deberían ser «falladas» por el Tribunal, bien absolutoriamente cuando de ellas no resultaran alcances de caudales o efectos públicos, bien condenatoriamente cuando la realidad fuese la contraria. Así, también, podría pensarse, a la vista de su inclusión en el capítulo destinado a la Sección de Enjuiciamiento –*el IV del Título II de la Ley 2/1982*–, artículo 26, que la instrucción de los procedimientos de

expedición de la certificación de su resultado y el examen y fallo de las cuentas que le deban ser rendidas –art. 1º–, que poco o nada tenían que ver con un auténtico ejercicio de potestades jurisdiccionales.

reintegro por alcance era materia propiamente perteneciente a la función jurisdiccional o, lo que es lo mismo, manifestación del ejercicio de la jurisdicción reconocida al Tribunal, no obstante ser los delegados instructores amovibles y haber de ser designados por un órgano gubernativo del Tribunal, como es su Comisión de Gobierno –*art. 22.2, d)*–. Así, igualmente, en presencia de la literalidad del artículo 38.1 de la tan repetida Ley, cabría deducir que incurre en responsabilidad contable, y está sometido consiguientemente a la jurisdicción de este Tribunal, quien por acción u omisión contraria a cualquier Ley origine menoscabo de los caudales o efectos públicos, sin precisar de mayores requisitos. En consecuencia, cualquier conducta imprudente de un encargado de bienes, caudales o efectos públicos –*o inclusive de un ciudadano en general, porque el precepto, en su estricta dicción, no exige estar al cuidado de los mismos*– que infringiere una Ley y determinare para cualquier Administración Pública el deber de indemnizar a terceros o causare directa o indirectamente daños a bienes, caudales o efectos de la misma, caería dentro del ámbito de la jurisdicción del Tribunal de Cuentas por la elemental razón de que ocasionaría menoscabo en los aludidos caudales o efectos, y ello aun cuando ese menoscabo nada tuviera que ver con cuenta alguna y aun cuando la infracción legal que lo determinara no pudiera ser calificada de «contable».

Pero fácilmente puede comprenderse que, por puro sentido común, que es elemento de capital importancia en la interpretación del ordenamiento, las cosas no pueden ser así. Si con el criterio estrictamente gramaticalista hubiera que volver al examen, comprobación y «juicio» de las cuentas, es decir, al fallo de todas las cuentas que deben rendirse al Tribunal, y a confesar que en eso consistiría la «propia jurisdicción» que la Constitución le reconoce, habría que llegar a la conclusión de que tal función poco o nada tenía que ver con una auténtica potestad jurisdiccional² y que, por tanto, la jurisdicción de que habla el mencionado Texto Fundamental, en su artículo 136, no podía significar otra cosa que «competencia» o ámbito en que se desenvuelven las funciones de un órgano determinado, en este caso, obviamente, el Tribunal de Cuentas. Si, con el mismo criterio literalista, se pre-

² Sobre la naturaleza auténticamente jurisdiccional de la segunda de las funciones del Tribunal de Cuentas, *vid.* mi trabajo «El enjuiciamiento contable en el nuevo Tribunal de Cuentas de España», incluido en el volumen general *La función de los Tribunales de Cuentas en la sociedad democrática*, publicado con motivo del encuentro internacional de Santander de 1984, págs. 399 y ss. En contra, *cfr.* SAINZ DE ROBLES, «Relaciones entre la jurisdicción ordinaria y la jurisdicción contable», en el mismo volumen, págs. 457 y ss.

tendiera tener por actividad jurisdiccional la de instrucción de los expedientes de reintegro, o de los juicios de cuentas, porque así lo había establecido la Ley Orgánica 2/1982, habría, como en el caso anterior, que concluir que dicha norma no contemplaba ningún tipo de función jurisdiccional, porque por jurisdicción, después de la Constitución española de 1978, no puede entenderse otra cosa que «la potestad dimanante de la soberanía del Estado, ejercida exclusivamente por Tribunales independientes y predeterminados por la Ley, de realizar el derecho en el caso concreto juzgando de modo irrevocable y ejecutando lo juzgado para satisfacer pretensiones y resistencias»³. Por último, si, porque así se desprende de una superficial lectura del artículo 38.1 de la tan repetida Ley Orgánica, se entendiera que la reparación de cualquier daño causado a los caudales o efectos públicos por una acción u omisión contraria a la Ley cae dentro de la competencia del Tribunal de Cuentas, se le habría atribuido, de golpe, nada menos que el conocimiento de *todos* los supuestos de responsabilidad frente a la Administración, inclusive con independencia de que provengan o no de quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos que merezcan la conceptualización de públicos. Entonces se habría producido un auténtico trasvase de competencias de la jurisdicción ordinaria a la contable, porque lo que sí es incuestionable es que a la jurisdicción ordinaria, y en concreto a sus órdenes jurisdiccionales civil y contencioso-administrativo, es a la única a quien corresponde, en términos generales, enjuiciar las responsabilidades no penales en que gestores y no gestores de fondos públicos hayan podido incurrir. Y ese trasvase, en cuanto atentatorio a los principios de unidad y exclusividad en el ejercicio de la jurisdicción que a los jueces y magistrados integrantes del Poder Judicial reconoce el artículo 117 de la Constitución, sería *sencillamente inconstitucional*. Por consiguiente, por elemental lógica –y, *si se quiere, sentido común*– la responsabilidad contable de la que habla el precitado artículo 38 habrá de ser algo más concreto de lo que aparentemente parece decir. Si es «contable», ya excluye la que no guarde relación con las «cuentas» que han de rendir quienes manejen caudales o efectos públicos y la que no encaje en algún supuesto de «infracción contable» y no de otra naturaleza. Téngase presente que el reconocimiento de la jurisdicción contable al lado de la ordinaria sólo pudo hacerse en la Ley de 1982 en la medida en que respetara los órdenes jurisdiccionales de ésta, porque no es que el Tribunal de Cuentas tenga reconocida jurisdicción por mera tradición o por especialización en el examen y comprobación de cuen-

³ *Vid.*, por todos, Juan MONTERO AROCA: *Introducción al Derecho procesal. Jurisdicción, acción y proceso*, Ed. Tecnos, 2.^a ed., Madrid, 1979, pág. 53.

tas –si fuera así, no tendría sentido que el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, como determinan los arts. 58.5º de la Ley Orgánica del Poder Judicial, Ley 6/1985, de 1 de julio, y el 49 de la Ley Orgánica 2/1982, conoiera de los recursos de casación contra sus resoluciones jurisdiccionales, ya que quien tiene reconocida competencia para juzgar en último grado podría racionalmente tenerlo también desde la primera instancia–, sino que tiene jurisdicción en la medida en que es un complemento de su función fiscalizadora, concretamente para que pueda cerrarse el ciclo de examen y comprobación de cualquier cuenta, como claramente lo vio así el artículo 81 del Reglamento de 16 de julio de 1935 cuando, de haber mediado condena por responsabilidad contable, suspendía la aprobación de la cuenta hasta el momento en que se efectuara el cobro o se declarase fallido el alcance de que se tratara⁴. Así pues, la primera concreción de la jurisdicción que tiene y puede reconocerse al Tribunal de Cuentas la da la propia adjetivación de «contable» con que legalmente vienen calificadas, en los artículos 15.2, 16, 17.1 17.3 y 18 y en la rúbrica del Título IV de la Ley Orgánica 2/1982, tanto la jurisdicción como la responsabilidad de que la misma puede conocer. En primer lugar, sólo las responsabilidades que surjan de las cuentas que, en el sentido más amplio, han de rendir todos cuantos manejen caudales y efectos públicos y sean imputables a los que los tengan a su cargo podrán merecer la calificación de «contables». En segundo término, sólo las infracciones legales que puedan, asimismo, conceptuarse como «contables», que no serán otras que las específicamente contempladas como tales en el vigente Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, artículo 140 y siguientes, en las Leyes de Presupuestos y en cualquier otra norma con rango de ley que regule la contabilidad a que deben estar sujetas las entidades integrantes del sector público o los perceptores de créditos, avales o ayudas procedentes de dicho sector serán susceptibles de ser tenidas como «contables». En tercer lugar, y aun cuando no lo diga expresamente el texto del artículo 38, la responsabilidad contable, a diferencia de la responsabilidad patrimonial de la Administración Pública, no es objetiva, sino subjetiva y anclada, por consiguiente, en los presupuestos de culpa, negligencia o demora, con distintas modulaciones, en punto a la gravedad de la culpa, según se trate de responsabilidad directa o subsidiaria, sencillamente: a) porque así resulta de la propia contraposi-

⁴ Una visión más amplia de la cuestión, en mi trabajo «Nuevos aspectos de la jurisdicción contable en el Tribunal de Cuentas de España», lección pronunciada en el centro de Estudios Constitucionales, mayo de 1987, y publicada por el Servicio de Publicaciones del Tribunal en el volumen titulado *El Tribunal de Cuentas ayer y hoy*, Madrid, 1987, págs. 41 y ss.

ción legal entre ambas –arts. 42.1 y 43.1–⁵; b) porque así, también, se desprende de lo preceptuado en el artículo 140 de la Ley General Presupuestaria, que exige, para incurrir en responsabilidad contable, la concurrencia de dolo, culpa o negligencia graves en la adopción de resoluciones o en la realización de actos que infrinjan la propia Ley, y c) porque, por último, resultaría anómalo que para perseguir responsabilidades contables, a título de responsabilidad directa, en vía administrativa –*esto es, con arreglo a la Ley General Presupuestaria*–, se exigiera la gravedad de la culpa y, sin embargo, ante el Tribunal de Cuentas pudiera prescindirse de ese fundamental requisito, por cierto también exigido en todos los casos en que se reconoce a la Administración una acción de reintegro frente a las autoridades, funcionarios o agentes que hubieren, por culpa o negligencia graves, ocasionado la obligación de aquélla de indemnizar a terceros o que hubieren, con la misma culpa o negligencia, causado daño o perjuicio en los bienes y derechos del Estado (art. 42, párrafos 1 y 2, de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado).

Con los ejemplos acabados de exponer quiere simplemente resaltarse la cautela con que es necesario interpretar los preceptos de la Ley Orgánica 2/1982, principalmente en cuanto atañe a la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, para hacerlos coherentes con los principios de que parte, por la elemental razón de que una lectura superficial de los mismos podría conducir a la total incompatibilidad entre la jurisdicción contable y la ordinaria, que la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, Ley 7/1988, de 5 de abril, ha tratado cuidadosamente de evitar. La restricción a sus justos límites, tanto de la jurisdicción contable como de las responsabilidades de que puede conocer, no ha sido, pues, un capricho del Tribunal de Cuentas ni del legislador de 5 de abril de 1988, sino, antes al contrario, la única vía para poder seguir residenciando en el referido Tribunal una verdadera potestad jurisdiccional. No puede olvidarse, al respecto, la posición doctrinal⁶, que, tras afirmar que la función de enjuiciamiento

⁵ Lógicamente, si con arreglo al artículo 43 son responsables subsidiarios quienes por negligencia o demora en el cumplimiento de obligaciones atribuidas de modo expreso por las Leyes o Reglamentos hayan dado ocasión directa o indirecta a que los caudales públicos resulten menoscabados o a que no pueda conseguirse el resarcimiento total o parcial del importe de las responsabilidades directas, la mera negligencia o demora no será ya suficiente para calificar la responsabilidad directa, y entonces el único criterio distintivo entre ambas sería exigir la culpa grave para esta última, y la leve o mera negligencia, como dice la Ley, para la primera.

⁶ *Vid.* la conferencia «Relaciones entre la jurisdicción ordinaria y la jurisdicción contable», pronunciada por F. C. SAINZ DE ROBLES el 11 de septiembre de 1984 en la Universidad Internacional Menéndez y Pelayo, de Santander, y publicada por el Tribunal de Cuentas en el volumen colectivo *La función de los Tribunales de Cuentas en*

atribuida a dicho Tribunal era «mera consecuencia» de la fiscalización de la actividad económico-financiera del sector público, no sólo restringía la jurisdicción contable, sino que interpretaba que el Tribunal de Cuentas, ante la realidad de que la Constitución sólo reconocía como auténticas jurisdicciones, en el Título destinado al Poder Judicial, la ordinaria, la militar y la constitucional y de que, además, consagraba, como fundamental, el derecho al juez *ordinario* predeterminado por la Ley, carecía de verdadera jurisdicción y entendía que la referencia que a ésta se contenía en el artículo 136.2 del meritado Texto Fundamental debía tomarse en la acepción genérica de competencia y no en la estricta de potestad de juzgar, y lo que es más: como advierte la antecitada Ley 7/1988 en su preámbulo, el Consejo General del Poder Judicial, en el informe emitido en 29 de enero de 1986 a propósito del anteproyecto de dicha Ley, elaborado por el Ministerio de Justicia, ponía de relieve la necesidad de restringir el ámbito de la jurisdicción contable para poderla hacer compatible con la jurisdicción ordinaria y no hacer incidir la norma legal que la regulara en manifiesta inconstitucionalidad. Precisamente a consecuencia de este informe hubo de sacarse la instrucción de los expedientes de reintegro por alcance de las actuaciones jurisdiccionales del Tribunal, dado que no podía considerarse jurisdiccional, como anteriormente ya se ha advertido, la actividad llevada a cabo por un delegado instructor, que ha de ser designado por un órgano gubernativo del Tribunal de Cuentas –*la Comisión de Gobierno*– y que es removible a su voluntad.

Pues bien, si todo ello es así, no puede reprocharse a la Ley de Funcionamiento que haya explicitado expresamente en sus preceptos extremos y requisitos sin los cuales la Ley Orgánica 2/1982 hubiera sido inviable. No obstante lo obvio de esta consideración, es necesario estudiar el tema con mayor profundidad, sobre todo en la parte que afecta a la compatibilidad entre ambas leyes y, por ende, a las posibles dudas que la constitucionalidad de la de 5 de abril de 1988 pudiera suscitar.

II. EL PROBLEMA DEL DESARROLLO DE LAS PREVISIONES CONSTITUCIONALES Y LEGALES EN TORNO AL TRIBUNAL DE CUENTAS

La Constitución, en su artículo 136.4, establece que «una Ley Orgánica regulará la composición, organización y funciones del Tribunal de Cuentas». Por su parte, la Ley 2/1982, de 12 de mayo, dictada

la sociedad democrática, págs. 457 y ss., y el trabajo de César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, «La pretendida jurisdicción del Tribunal de Cuentas», publicado en *Presupuesto y Gasto Público*, nº 17, año 1983, págs. 9 y ss.

en cumplimiento de esta previsión constitucional, en su disposición final tercera, determinaba que «en el plazo de seis meses el Gobierno elevará a las Cortes Generales, a los efectos procedentes, un proyecto de Ley para la ordenación del funcionamiento del Tribunal de Cuentas, con regulación de los distintos procedimientos y el Estatuto de su personal». A su vez, la Ley 7/1988, de 5 de abril, expresamente denominada de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, vino a cumplir, aunque con retraso, el mandato acabado de transcribir.

A la vista de los dos mandatos de desarrollo a que se ha hecho anteriormente referencia, cabe plantear dos correlativas cuestiones: en primer lugar, cuál es el ámbito de la reserva de Ley Orgánica que contiene el artículo 136.4 de la Constitución, es decir, si cualquier aspecto relativo a la composición, organización y funciones del Tribunal de Cuentas sólo puede ser regulado por Ley Orgánica, y, en segundo término, cuál es también el alcance de la disposición final tercera de la Ley 2/1982, o, lo que es lo mismo, si la Ley de Funcionamiento, Ley ordinaria, podría regular materias afectantes al Tribunal de Cuentas diferentes de la ordenación de su funcionamiento, de los distintos procedimientos que ante él pueden seguirse y del Estatuto de su personal.

La primera de las cuestiones anteriormente suscitadas guarda relación íntima con el tema relativo al criterio utilizado por la Constitución para elaborar el concepto de Ley Orgánica. A este respecto, y en presencia del artículo 81 de la Norma Fundamental, no puede caber duda de que ha sido criterio material el que sirvió para delimitar el concepto en cuestión⁷. «Son leyes orgánicas –nos dice– las relativas al desarrollo de los derechos fundamentales y de las libertades públicas, las que aprueben los Estatutos de Autonomía y el régimen electoral

⁷ Vid. sobre el tema: GARCÍA DE ENTERRÍA Y T. R. FERNÁNDEZ: *Curso de Derecho administrativo*, vol. I, 4.ª ed., esp. pág. 153; IGNACIO DE OTTO: *Derecho constitucional. Sistema de fuentes*, Barcelona, 1987, esp. págs. 111 y ss.; GARRIDO FALLA: *Tratado de Derecho administrativo*, vol. I, Madrid, 1985, esp. pág. 323; BOQUERA OLIVER: *Derecho administrativo*, vol. I, 6ª ed., 1986, esp. pág. 167; J. LEGUINA VILLA: *Escritos sobre autonomías territoriales*, Madrid, 1984, págs. 106 y ss. Son muy abundantes los trabajos monográficos elaborados acerca de la cuestión. Vid., v. gr., la nutrida referencia bibliográfica contenida en las obras generales citadas y en MUÑOZ MACHADO: *Derecho público de las Comunidades Autónomas*, vol. I, Madrid, 1982, pág. 313, habida cuenta que el tema fue especialmente estudiado a propósito del texto de la Ley Orgánica de Armonización del Proceso Autonómico. Vid., en especial, los trabajos de SANTAMARÍA PASTOR: «Las Leyes Orgánicas; notas en torno a su naturaleza y procedimiento de elaboración», en *Revista del Departamento de Derecho Político*, Universidad Nacional de Educación a Distancia, nº 4, otoño 1979, págs. 39 y ss., y RUBIO LORENTE: «El procedimiento legislativo en España. El lugar de la Ley entre las fuentes del Derecho», en *Revista Española de Derecho Constitucional*, 1986, nº 16, págs. 83 y ss.

general y las demás previstas en la Constitución.» Es sólo después cuando, ya elaborado el concepto con arreglo a un criterio exclusivamente material, se une el elemento procedimental o formal de exigencia, para su aprobación, modificación o derogación, de «mayoría absoluta del Congreso en una votación final sobre el conjunto del proyecto» –art. 81.2–. La consecuencia es que sólo en la medida en que se trate de una materia reservada expresamente a Ley Orgánica, o de que se esté ante un supuesto de remisión normativa o de Ley Orgánica nominada por la Constitución, podrá admitirse la excepción a la Ley ordinaria, que no tiene un específico campo acotado y que, aparte las previsiones constitucionales que respecto de la misma también existen, puede entrar a regular cualquier materia, al no existir reserva reglamentaria en la Constitución. En esta línea se ha manifestado también el Tribunal Constitucional, en Sentencia de 13 de febrero de 1981 (ref. Repertorio Aranzadi nº 5/81), Fundamento jurídico 21, correspondiente al análisis del motivo cuarto de inconstitucionalidad aducido por la parte recurrente, en la que afirma tajantemente que *«cuando en la Constitución se contiene una reserva de Ley ha de entenderse que tal reserva lo es en favor de Ley Orgánica –y no una reserva de ley ordinaria– sólo en los supuestos que de modo expreso se contienen en la norma fundamental (art. 81.1 y conexos). La reserva de Ley orgánica no puede interpretarse de forma tal que cualquier materia ajena a dicha reserva, por el hecho de estar incluida en una Ley Orgánica, haya de gozar definitivamente del efecto de congelación de rango y de la necesidad de una mayoría cualificada para su ulterior modificación (art. 81.2)...»*, puesto que *«... la concepción formal de la Ley Orgánica podría producir en el ordenamiento jurídico una petrificación abusiva en beneficio de quienes en un momento dado gozasen de la mayoría parlamentaria...»*, doctrina ratificada por la Sentencia del mismo Alto Tribunal de 5 de agosto de 1983 [referencia Aranzadi 76/83, Fundamento jurídico 2, apartado b)]. Ocurre, además, que dentro de las materias propias de Ley Orgánica, cuyo ámbito, por lo expuesto, ha de interpretarse restrictivamente, ha de hacerse una distinción entre ámbito material directamente delimitado en el antecitado artículo 81.1 del Texto fundamental –*desarrollo de los derechos fundamentales y de las libertades públicas, aprobación de los Estatutos de Autonomía y del régimen electoral general*– y los restantes ámbitos materiales para los que la Constitución exige, especialmente, una Ley Orgánica. Sin entrar en el examen de las dificultades existentes para acotar las materias comprendidas en el primero de los ámbitos anteriormente destacados, por no ser objeto del concreto estudio de este trabajo, lo que sí es cierto es que, en los casos en que la Constitución contiene, expresamente, la previsión de una Ley Orgánica, puede ésta, una vez establecidos los elementos fundamentales de

la reglamentación prevenida, remitir a una ley ordinaria los aspectos complementarios o instrumentales de la misma junto con el resto de la ordenación total de la materia o institución de que se trate. De lo contrario, para estos aspectos complementarios, instrumentales o residuales se daría la aludida congelación de rango, habida cuenta que las únicas vías para evitarla son la especificación concreta, por la propia Ley Orgánica, de los preceptos que, por referirse a materias conexas, pueden ser alterados por una ley ordinaria, o, en su defecto, la especificación que haga, mediante la correspondiente Sentencia, el propio Tribunal Constitucional –*Fundamento jurídico 21, apartado c*– o, por último, la regulación de tales materias conexas en Ley ordinaria, procedimiento éste, según la doctrina⁸, utilizado expresamente en la regulación del Tribunal de Cuentas.

La conclusión de cuanto se lleva expuesto respecto de la primera de las cuestiones al principio destacadas –*la de si cualquier aspecto relativo a la composición, organización y funciones del Tribunal de Cuentas sólo puede ser regulado por Ley Orgánica*– no puede ser otra que una respuesta negativa.

Por otra parte, la segunda cuestión, es decir, la referente a si el contenido de la Ley a que se remite la disposición final tercera de la Orgánica 2/1982 debía de circunscribirse a la ordenación del funcionamiento del Tribunal de Cuentas, de los distintos procedimientos y del Estatuto de su personal debe, lógicamente, recibir el mismo tratamiento. Y ello por las siguientes razones: *a*) En primer lugar, porque, como ya ha sido argumentado con anterioridad, la Ley Orgánica 2/1982, aparte las previsiones de regulación que contiene la tan repetida disposición final tercera, contiene otras, igualmente explícitas, en los artículos 20.e), 21.d), 22.e), 23.3, 24.2, 25, 35.2, 44 y 49, todas ellas, excepto la primera, referidas a la Ley de Funcionamiento, a propósito, respectivamente, de las atribuciones del presidente del Tribunal, del Pleno, de la Comisión de Gobierno, de la determinación de la estructura interna que habrán de adoptar los Departamentos de la Sección de Fiscalización, de la competencia de las Salas en

⁸ *Vid.*, los temas, especialmente, en GARCÍA DE ENTERRÍA: *Curso de Derecho administrativo*, cit., vol. I, págs. 154 y 157; T. R. FERNÁNDEZ, en la obra *Las leyes orgánicas y el bloque de la constitucionalidad*, págs. 44 y 53. Un exhaustivo análisis de la falta de coherencia y de las consecuencias petrificadoras del ordenamiento que se derivan de la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional, en la Sentencia de 13 de febrero de 1981, al no liberar del efecto de congelación de rango las materias no orgánicas –conexas, en el léxico de la Sentencia– contenidas en la regulación de una Ley Orgánica más que en los casos en que así lo prevea la propia Ley o lo declare, mediante el correspondiente recurso, el Tribunal Constitucional, en IGNACIO DE OTTO, *op. cit.*, págs. 118 y ss.

que se organice la Sección de Enjuiciamiento, de la competencia de los consejeros de Cuentas como órganos jurisdiccionales de primera instancia, de la forma en que habrá de deducirse la responsabilidad disciplinaria de los citados consejeros, de la obligación del Tribunal de ajustarse en su actuación a los procedimientos establecidos en su Ley de Funcionamiento y de los recursos de casación y revisión ante el Tribunal Supremo que se interpongan contra sus resoluciones jurisdiccionales. Por eso mismo pudo el Preámbulo de la Ley 7/1988, de 5 de abril, afirmar que «por exigencias de la anteriormente citada Ley Orgánica, no circunscribe su contenido a la ordenación del funcionamiento del Tribunal de Cuentas y a la regulación de los distintos procedimientos y del Estatuto de su personal...». *b)* En segundo término, porque, como también se ha razonado, una ley ordinaria puede regular los aspectos o materias no expresamente disciplinados en la Ley Orgánica hasta lograr la total ordenación de la institución. Así sucede, v. gr., con los procedimientos de elección del presidente y presidentes de Sección, y con la regulación de los órganos de apoyo y de otros que, sin serlo, resultan fundamentales para la actuación de los demás, que son temas silenciados en la Ley 2/1982. Y *c)* En tercer lugar, porque, aun cuando hipotéticamente pudiera sostenerse *—que no se puede—* que la Ley de Funcionamiento no pudo, en ningún caso o circunstancia, traspasar el contenido normativo que le señalaba expresamente la Ley Orgánica, es preciso recordar que los únicos supuestos de nueva regulación antes aludidos *—procedimientos de elección de presidentes y órganos de apoyo—* son presupuesto ineludible para el ordenado funcionamiento del Tribunal y, como tales, plenamente encuadrables en la previsión que contiene la disposición final tercera de aquella Ley.

Pero es que es más: ni siquiera la ley ordinaria tiene por qué agotar, hasta sus más mínimos detalles, la ordenación del funcionamiento del Tribunal, de los distintos procedimientos y del Estatuto de su personal. Hacerlo petrificaría también, con rango de Ley, aspectos de la operatividad de la institución que están vinculados a la utilización de técnicas en estado de constante evolución y perfeccionamiento, como, v. gr., ocurre con las técnicas de auditoría, o que no son otra cosa que detalles de régimen interior o afectantes a los cometidos asignados a cada una de las unidades administrativas en que se articula. De ahí la necesidad de reconocer también al Tribunal un ámbito propio de regulación interna a fin de que pueda ajustar su funcionamiento y actividad a las necesidades que en cada momento se presenten, y que sin duda alguna podrá afectar a aspectos organizativos y procedimientos de régimen interior, no por puntuales me-

nos importantes. Y esto es lo que ha hecho, en punto a dicho régimen interior, la disposición final segunda de la Ley 7/1988.

III. LA COMPATIBILIDAD ENTRE LA LEY ORGÁNICA 2/1982 Y LA DE FUNCIONAMIENTO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS 7/1988, DE 5 DE ABRIL

A) *Derogación e inconstitucionalidad*

La oposición de dos normas del mismo rango que regulan o se refieren, total o parcialmente, a idéntica materia en forma contradictoria se resuelve en favor de la última que entró en vigor. Es un efecto de la vigencia de las normas en el tiempo, conocido con el nombre de derogación, que debe, en cualquier caso, ser apreciado por el intérprete con distinta cautela, según se trate de la derogación expresa o de la tácita. La primera, como su nombre indica, deja sin efecto, nominativamente, la norma anterior y, por eso mismo, no ofrece problema alguno, al menos si es total. La segunda, a la que se puede equiparar la aparentemente expresa, que consiste en la fórmula genérica de tener por derogadas las leyes anteriores que se opongan a la nueva sin mayor especificación, exige, en cambio, una delicada labor de análisis de la incompatibilidad que pueda existir entre las dos leyes para, en función de ese análisis, determinar cuál ha de ser la norma aplicable a un determinado supuesto. El artículo 2º.2 del Código Civil, que regula la materia tras la reforma 1973-1974, así lo viene a establecer cuando determina que «las leyes sólo se derogan por otras posteriores. La derogación tendrá el alcance que expresamente se disponga y se extenderá siempre a todo aquello que en la ley nueva sobre la materia sea *incompatible* con la anterior». En la concreción, pues, de la *incompatibilidad* se encuentra el auténtico problema, y más aún cuando aquélla se pretende establecer entre una ley reguladora de la composición, organización y funciones del Tribunal de Cuentas y otra que ha de *desarrollarla* y ordenar el funcionamiento de dicha institución, los procedimientos mediante los que actúa, sus cometidos y el Estatuto de su personal.

Pero si la oposición que entre dos leyes pretende establecerse deriva del hecho de que una de ellas, al ser orgánica, requiere para su modificación o derogación, conforme antes se ha visto, mayoría absoluta del Congreso, en una votación final sobre el conjunto del proyecto, y que sólo por esto no puede ser modificada mediante una ley ordinaria, el problema no es ya del intérprete para averiguar dónde está la incompatibilidad y decidir, en consecuencia, qué ley habrá de aplicar, sino que constituye un claro ejemplo de supuesta inconsti-

tucionalidad de la ley ordinaria, bien por vulnerar el principio de jerarquía normativa recogido en el artículo 9.3 de la Constitución, bien por desconocer el principio de competencia por haber invadido materias reservadas por la misma Norma fundamental –*art. 81.1*– a la Ley Orgánica⁹. En tal caso, si ni un órgano jurisdiccional, en el ejercicio de auténticas potestades jurisdiccionales, podría dejar de aplicar la ley ordinaria a pretexto de que no tiene rango suficiente para alterar lo establecido en la Orgánica hasta tanto fuera declarada la inconstitucionalidad de la primera, declaración respecto de la que tiene el monopolio exclusivo el Tribunal Constitucional –*arts. 161 de la Constitución, y 2º, 27 y demás concordantes de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre*–, resulta obvio que tampoco podría hacerlo cualquier otro órgano, v. gr. el mismo Tribunal de Cuentas, y mucho menos si no estaba actuando en sede jurisdiccional. Ni siquiera la obligación de los jueces y Tribunales de no aplicar «los Reglamentos o cualquier otra disposición contrarios a la Constitución, a la ley o al principio de jerarquía normativa –*art. 6º de la Ley 6/1985, de 1 de julio, Orgánica del Poder Judicial*– podría justificar la inaplicación de una ley ordinaria que resultara contradictoria con una orgánica por vulneración del principio constitucional de jerarquía normativa, y no podría hacerlo porque: *a)* el artículo 6º mencionado se refiere a «*los reglamentos o cualquier otra disposición*», no a las leyes; es decir, a las disposiciones administrativas, cuyo principio de ordenación jerárquica viene establecido en el artículo 23 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, y *b)* porque, en otro caso, no tendría sentido el reconocimiento de la posibilidad de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, tal y como establece el artículo 163 de la Constitución, 35 de la Ley Orgánica de dicho Tribunal y 5.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, cuando los órganos judiciales consideren, «en algún proceso, que una norma con rango de ley, aplicable al caso, de cuya validez depende el fallo, puede ser contraria a la Constitución». La sola posibilidad de que cada intérprete u órgano, aun no jurisdiccional, pudiera determinar

⁹ No puede reproducirse aquí la polémica doctrinal existente en torno al rango normativo de las Leyes Orgánicas. Desde la posición que entiende que las Leyes Orgánicas son de rango normativo superior a las ordinarias –posición inicial de la doctrina después de la Constitución– hasta la que afirma que la diferencia entre ambas no es de rango, sino de materias, para cuya regulación están constitucionalmente habilitadas. Así, una ley ordinaria, para la segunda posición, no podrá modificar o alterar otra orgánica, no porque sea de menor jerarquía, sino porque para alterar o modificar determinadas materias –las reservadas a la Ley Orgánica– se requiere un *quorum* especial de votación. *Vid.* el tema en GARCÍA DE ENTERRÍA, *op. cit.*, págs. 150 y ss.; T. R. FERNÁNDEZ, *op. cit.*, págs. 65 y ss., y doctrina allí citada. Igualmente, Ignacio DE OTTO, págs. 113 y ss., y bibliografía reseñada en la nota 7.

la prevalencia entre dos leyes por imputar a una de ellas falta de suficiente rango normativo, constituiría, ciertamente, un atentado al principio de seguridad jurídica, que es otro de los salvaguardados en el artículo 9.3 de la Norma fundamental.

B) *Examen particular de algunos aparentes casos de incompatibilidad entre la Ley Orgánica 2/1982 y la ordinaria 7/1988*

1º El artículo 3º, apartado o), de la Ley de Funcionamiento atribuye al Pleno del Tribunal la facultad de establecer delegaciones del mismo para la instrucción de las diligencias previas a la exigencia de responsabilidades en vía jurisdiccional en aquellos servicios u organismos cuya importancia o complejidad lo aconsejen. Esta facultad podría parecer contradictoria con el artículo 26.1 y 2 de la Ley Orgánica, que determina que la instrucción de los procedimientos de reintegro por alcance se efectuará por los delegados instructores y que tales delegados serán nombrados entre funcionarios que presten servicio en la provincia en que hayan ocurrido los hechos o entre funcionarios del Tribunal.

No existe contradicción alguna. La Ley de Funcionamiento se refiere a que el establecimiento de una delegación del Tribunal en determinados servicios –*v. gr., el hoy existente en Correos*– u organismos sea, debido a su importancia, decidido por el Pleno. El nombramiento concreto de los delegados instructores corresponderá a la Comisión de Gobierno –*art. 22.2.d) de la Ley Orgánica*– y, en tal caso, resulta claro que recaerá en uno de los funcionarios que presten servicio en el organismo en que existiera reconocida la Delegación, con lo que se cumplirá a la letra el mandato contenido en el artículo 26.2 antes citado.

2º Conviene agrupar todas las supuestas contradicciones afectantes al Ministerio Fiscal en el Tribunal de Cuentas. A este respecto es preciso resaltar que fue la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, la que introdujo al Ministerio Fiscal en esta institución. Bajo la legislación anterior –*Ley de 3 de diciembre de 1953, modificada por la Ley 87/1961, de 23 de diciembre*–, el Ministerio Fiscal era un órgano interno propio del Tribunal, sometido a las mismas reglas de nombramiento que los ministros del mismo –*nombramiento por el Jefe del Estado a propuesta del Ministerio de Hacienda*– y que desempeñaba sus funciones como «representante de la Ley y de la Hacienda». En la actualidad, la Fiscalía del Tribunal de Cuentas depende funcionalmente del fiscal general del Estado, el fiscal forma parte del Pleno, es nombrado por el Gobierno en la forma determinada en el Estatuto del Ministerio Fiscal y su responsabilidad dis-

ciplinaría se le deduce no con arreglo a la Ley de Funcionamiento ahora analizada, sino de conformidad con lo prevenido en el mencionado Estatuto –*arts. 21.1, 27, 32 y 35.2 de la Ley Orgánica 2/1982*–. Ha cambiado, pues, el significado y la naturaleza de las funciones del Ministerio Fiscal cuando actúa en el Tribunal de Cuentas. Ya no actuará, pues, «como representante de la Ley y de la Hacienda», según expresión del artículo 15 de la antecitada Ley de 3 de diciembre de 1953. En la actualidad actuará como promotor de la acción de la justicia «en defensa de la legalidad, de los derechos de los ciudadanos y del interés público tutelado por la Ley; de oficio o a petición de los interesados», velará por la independencia de los Tribunales –*incluido, como es lógico, el de Cuentas*– y procurará ante éstos la satisfacción del interés social, como dicen el artículo 124.1 de la Constitución y el 1º de su Estatuto orgánico, aprobado por Ley 50/1981, de 30 de diciembre, y todo ello «conforme a los principios de unidad de actuación y dependencia jerárquica y con sujeción, en todo caso, a los de legalidad e imparcialidad» –*arts. 124.2 de la Constitución y 2º del Estatuto*– y con las funciones generales que le señala el artículo 3º de esta última norma, por supuesto coherentemente con las funciones que tiene asignadas en el Tribunal de Cuentas. La altísima y fundamental misión del Ministerio Público en el Tribunal de Cuentas, que se desprende ya, sin necesidad de mayores comentarios, de la mera lectura de los preceptos acabados de citar, no parece que deba desenvolverse, al menos de modo principal, en torno a comprobaciones de regularidad formal y material de las cuentas que deben rendir todos cuantos manejan caudales o efectos públicos, ni a la elaboración de análisis económicos, de eficiencia y economía en el cumplimiento de los programas de ingresos y gastos públicos, etc., en que se concreta la función fiscalizadora. Más conforme con las misiones que su propia legislación le encomienda, la Ley 7/1988, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, destaca, sobre todo, su actuación en el concreto marco jurisdiccional de la segunda de las funciones del Tribunal: la de exigencia de las responsabilidades contables en que pudieran incurrir quienes gestionen caudales y efectos públicos. Cierto que el *Fiscal* del Tribunal de Cuentas, como miembro del Pleno, participará en la deliberación y aprobación de todos los informes o memorias, mociones o notas en que se manifiesta la aludida función de fiscalización. Pero no menos cierto que la *Fiscalía*, sin merma de todas las posibilidades que le ofrece ser el Ministerio Fiscal el nato defensor de la legalidad, proyecte su actuación, *de un modo especial*, en la concreción de las responsabilidades contables que hubiera podido detectar. Por eso no debe extrañar que el artículo 16 de la Ley de Funcionamiento hable, en su párrafo 2º, de que «*en especial*» –*esto es, sin exclusión de las funciones generales que, con arreglo a su legislación,*

puedan corresponderle— sean funciones preferentes de dicho órgano en el Tribunal de Cuentas las relacionadas con la exigencia de las tan repetidas responsabilidades contables. Téngase presente que, según el artículo 12.2 de la Ley Orgánica, el Tribunal de Cuentas debe hacer constar, en los instrumentos en que se materializa su función fiscalizadora, «la responsabilidad en que, a su juicio, se hubiera incurrido». Nadie mejor que el Ministerio Fiscal para hacer esta precisión. Sería absurdo que lo hiciera una de las Salas en que se organiza la Sección de Enjuiciamiento antes de tramitar el correspondiente procedimiento y de dictar la Sentencia que proceda.

En lo demás, la audiencia del Fiscal en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado a que se refiere el artículo 10 de la Ley Orgánica 2/1982 queda incólume: en primer lugar, porque su regulación específica, en lo que al Tribunal importa, se encuentra establecida en el precepto acabado de mencionar y, en segundo término, porque la misma lectura del precitado artículo 16 conduce a la conclusión de que está redactado con caracteres de generalidad, esto es, no sólo en la parte que puede afectar a las Cuentas Generales, sino también en lo referente a las distintas memorias, mociones o notas que puede elaborar el Tribunal. Vuelve a insistirse en que estas funciones *especiales*, como su misma denominación indica, no pueden excluir nunca a las *generales* que al Ministerio Fiscal competen.

3º Con el mismo criterio que en el apartado anterior, y porque su homogeneidad lo permite, han de examinarse las supuestas contradicciones que, en la parte relativa al Estatuto de los Consejeros del Tribunal de Cuentas, podrían detectarse.

Así, en primer lugar, ha de ponerse de relieve que la Ley Orgánica 2/1982 no regula el procedimiento de elección del presidente y los presidentes de las Secciones. Podía, y aún debía, haberlo hecho, como lo hicieron la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional —*art. 9*— y la Ley Orgánica del Poder Judicial —*art. 123*—. Lo ha tenido que hacer, pues, la Ley de Funcionamiento, y la regulación que ha establecido ha sido, respecto del *quorum* y circunstancias concurrentes, la misma que la del Tribunal Constitucional. Hay que advertir que la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, artículo 29, sólo dispone que «el presidente del Tribunal será nombrado de *entre sus miembros* por el Rey a *propuesta* del mismo Tribunal en Pleno y por un período de tres años». La Ley de Funcionamiento regula el meritado procedimiento de elección de presidente —*para el que, en último término y apurando el purismo reglamentista, estaría habilitada por la disposición final 3ª de la Ley 2/1982, que alude, genéricamente, a «los distintos procedimientos»*—, distinguiendo entre «elección y propuesta». La razón no ha sido otra que de pura

lógica: si la Ley 7/1988 ha tenido que regular, con plena competencia para hacerlo, la elección de presidente y ha previsto determinadas mayorías y circunstancias, inclusive el caso de que algunos de los consejeros se hallaren imposibilitados en número tal que pudiera afectar al necesario respaldo que toda elección de esta índole debe tener, es que existe un procedimiento más minucioso que en otras instituciones que hace necesario el examen de su legalidad. La circunstancia de que la elección se circunscriba sólo a los consejeros de Cuentas es otra consecuencia de la lógica: sólo uno de ellos puede ser elegido presidente, no cualquier «miembro» del Pleno *—si fuera así, el fiscal, según la dicción literal del artículo 29, como miembro del Pleno que es, podría ser también elegido presidente, interpretación absurda y vedada por el artículo 21.1—*. No parece ilógico, entonces, que la actuación del fiscal se proyecte en lo que es completamente adecuado a su cometido: defensor de la legalidad. La «propuesta» al Rey hecha por el Pleno es lo único que la Ley Orgánica exige, y este requisito ha sido respetado en el artículo 21.5.

Por otra parte, la duración del mandato de los consejeros de Cuentas está prevista, en el artículo 30 de la Ley Orgánica 2/1982, para un período de nueve años. Pero del espíritu del precepto se desprende que lo que el legislador ha querido es que los consejeros en cuestión sean renovados en bloque, y para ello ha previsto una duración de su mandato superior a dos legislaturas parlamentarias a fin de que puedan tener, para el ejercicio de sus funciones, la necesaria perspectiva. Cuando el legislador quiere la renovación de un órgano por partes y no en bloque, normalmente por terceras partes, lo dispone expresamente así al objeto de que esta renovación se produzca en forma ordenada y no anárquica. Por eso sería absurdo que, con el pretexto de que las renovaciones periódicas globales de una institución rompen su estabilidad, se admitiera la posibilidad de esa renovación aleatoria y anárquica, que no dependería de criterios racionales, como ocurre en la renovación por tercios y que podría producirse por eventos tan extraños a cualquier previsión racional como son la muerte, la incapacidad o la voluntaria renuncia. El punto de vista que acoge el artículo 22 de la Ley de Funcionamiento elimina cualquiera de estas posibilidades aleatorias y, en último término, tampoco impide la garantía de una cierta continuidad si las Cortes Generales, de las cuales depende directamente el Tribunal *—art. 136.1, párrafo 2º, de la Constitución—*, así lo estiman pertinente.

En otro orden de ideas, tampoco podría anotarse una contradicción entre las leyes aquí contrapuestas por el hecho de que el artículo 23 de la Ley 7/1988 prevea una renovación de tres años para los presidentes de Sección y, en cambio, el artículo 31 de la Orgáni-

ca 2/1982 no diga nada en cuanto al plazo. Una vez más, la lógica ha de imponerse: si el presidente del Tribunal se renueva cada tres años, no hay razón, no prohibiéndolo la Ley, para que sean una excepción los presidentes de las dos Secciones, que con aquél, además, integran la Comisión de Gobierno. Si el Pleno tiene potestad para elegir presidente del Tribunal cada tres años, también la debe tener para elegir los presidentes de Sección pasado el mismo período.

En materia de cese de los consejeros de Cuentas, la Ley de Funcionamiento, respetando íntegramente la letra del artículo 36 de la Orgánica, no hace otra cosa que regular las mayorías y las garantías que deberán rodear las referidas causas de cese, puesto que el mencionado artículo 36 nada dice al respecto, sobre todo cuando no dependen del inexorable paso del tiempo *–agotamiento del mandato–* o de la voluntad del interesado *–renuncia aceptada por las Cortes Generales–*. En este sentido no hay contradicción cuando la Ley de Funcionamiento explicita unas garantías que no da la Ley Orgánica para reforzar, precisamente, la inamovilidad de los consejeros y, por ende, su independencia.

4º Por último, y con el mismo punto de vista de tratamiento conjunto, han de examinarse las supuestas contradicciones en que puede parecer incurre la Ley de Funcionamiento al regular la naturaleza, extensión y límites de la jurisdicción contable, concretamente, y sobre todo, su artículo 49.

Ya ha quedado razonada al principio de este trabajo, y en la doctrina allí citada, la dificultad existente para reconocer la jurisdicción contable ante los enérgicos principios de unidad y exclusividad en el ejercicio de la jurisdicción que reconoce a los jueces y magistrados integrantes del Poder Judicial el artículo 117 de la Constitución, hasta el punto que sólo la que pudiera merecer, estrictamente y no con una interpretación extensiva, que sería, a todas luces, inconstitucional, esta calificación de «contable» podrá ser admitida. Por ello resulta fundamental que la responsabilidad sea «contable» y que las infracciones legales que la originen merezcan la misma calificación. De lo contrario, como asimismo fue puesto de relieve, el Tribunal de Cuentas, invadiendo esferas claramente pertenecientes a la competencia de los órdenes civil y contencioso-administrativo de la jurisdicción ordinaria, se convertiría, en virtud de una interpretación maximalista, en el competente para conocer no ya de las responsabilidades estrictamente «contables», sino de *todas* las responsabilidades civiles que pudieran darse *frente* a las Administraciones Públicas¹⁰.

¹⁰ La acción de responsabilidad contable está perfectamente diferenciada de la acción de reintegro, que corresponde a las Administraciones Públicas, frente a sus

Por lo demás, el requisito de la «gravedad» en la culpa, lógicamente, sólo puede predicarse de la responsabilidad contable directa, habida cuenta que la subsidiaria está definida en el artículo 43 de la Ley Orgánica. Precisamente, la necesidad de distinguir entre una y otra es uno de los argumentos que obligan a introducir la gravedad como requisito caracterizador de la primera, todo ello sin olvidar que este requisito es igualmente exigido en la Ley General Presupuestaria –art. 140– y que la Ley de Funcionamiento, ordinaria como la anterior, en su disposición adicional 2ª, ha ratificado la competencia de la Administración para declarar responsabilidades contables distintas del alcance de caudales o efectos públicos, sin perjuicio de las facultades de avocación que corresponden al Tribunal de Cuentas y del recurso ante sus Salas, que procederá contra la resolución administrativa que se dictara, como en la actualidad también recoge el artículo 144 del Texto Refundido de dicha Ley General y desarrolla el Real Decreto 700/1988, de 1 de julio. Si ello es así, resultaría incongruente que para perseguir responsabilidades contables en vía administrativa se requiriera el dolo, la culpa o la negligencia graves y, sin embargo, se prescindiera de tales modulaciones en vía jurisdiccional. Como se ha dicho con anterioridad, la responsabilidad subsidiaria está caracterizada directamente en el artículo 43 por la mera concurrencia de negligencia o demora en el cumplimiento de obligaciones atribuidas de modo expreso por las Leyes o Reglamentos. Obviamente, no puede exigirse, respecto de ella, la concurrencia del dolo, culpa o negligencia graves, pero, por elemental lógica, sí debe exigirse que, puesto que se trata de una responsabilidad «contable» subsidiaria, la directa de la que dependa sea también de la misma naturaleza. Lo exige, además, un claro criterio de justicia: si pudieran admitirse responsabilidades directas «no contables», v. gr., responsabilidades solamente penales, civiles o administrativas, se sacaría esta modalidad de responsabilidad de su estricto contexto –*adviértase que en la Ley Orgánica 2/1982 está comprendida, como la directa, bajo la genérica rúbrica del Título IV*– para asimilarla a otros tipos de responsabilidad subsidiaria que tienen su adecuado tratamiento en el Código Civil, en el Penal o en determinadas Leyes o Reglamentos de carácter administrativo.

Terminan las supuestas posibles discrepancias que han venido examinándose con la contraposición entre la regulación establecida en la Ley de Funcionamiento respecto de la acción pública de res-

funcionarios –art. 42 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado– o frente a terceros por daños causados en bienes públicos –v. gr., arts. 110 de la Ley de Aguas, 95 y 100 y ss. de la Ley de Costas–, para cuyo conocimiento es competente la jurisdicción contencioso-administrativa.

ponsabilidad contable y su simple reconocimiento en la Ley Orgánica 2/1982. En efecto: la primera de las leyes citadas, en su artículo 56, ha previsto las condiciones de ejercicio de la acción pública de responsabilidad contable, pero lo ha hecho exigiendo las condiciones lógicas que toda personación en juicio requiere, distinguiendo entre que hubiera o no iniciado un proceso de responsabilidad contable por los mismos hechos y exigiendo un mínimo de concreción en éstos que eviten un temerario y abusivo ejercicio de la acción. Tal regulación no sólo no es contradictoria con el reconocimiento de la acción pública, sino que, *a efectos de un ordenado desenvolvimiento del proceso, es absolutamente necesaria.*

La jurisdicción contable es una auténtica jurisdicción, pero no tiene, precisamente por el concreto objeto del enjuiciamiento sobre el que descansa, la misma extensión que la ordinaria. Ha sido, y sigue siendo, consecuencia de la función de examen y comprobación de cuentas —*rúbrica del capítulo IV del Reglamento de 16 de julio de 1935*— y hoy, con mayor amplitud, de la función de fiscalización de la actividad económico-financiera del sector público, que es la primera y primordial función del Tribunal. En tal sentido, y por haber de ser reducida la jurisdicción contable, y la responsabilidad de que ha de conocer, a sus límites, no puede verse en la acción pública del artículo 47.3 de la Ley 2/1982 ninguna acción popular para exigir las *responsabilidades de toda índole* que hayan podido producirse frente a la Administración por menoscabo de los caudales y efectos públicos. Sólo a través de ella, importa insistir en esta afirmación para evitar equívocos, pueden exigirse responsabilidades contables y, por tanto, derivadas de las cuentas que han de rendir todos cuantos manejen caudales o efectos públicos y con los requisitos caracterizadores de dicha responsabilidad que anteriormente se examinaron.

IV. CONCLUSIÓN

La Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, es en definitiva una Ley de desarrollo de la 2/1982, de 12 de mayo, Orgánica del mismo Tribunal, que cumple las previsiones establecidas en su disposición final tercera y en varios de los preceptos de su articulado y que, además, regula extremos silenciados por esta norma básica, pero que afectan, indudablemente, a su funcionamiento. Como Ley de desarrollo, sobre todo en el aspecto procesal de la función jurisdiccional, ha tenido que prever determinadas situaciones y establecer ciertos condicionamientos sin los cuales la Ley Orgánica, por la generalidad de sus planteamientos, no hubiera podido tener viabilidad.

El Informe Anual del Tribunal de Cuentas Europeo sobre el ejercicio 2009

Juan Ramallo Massanet

Catedrático de la Universidad Autónoma de Madrid.
Miembro del Tribunal de Cuentas Europeo

I. INTRODUCCIÓN¹

Me complace comparecer un año más en esta casa para presentar los resultados de la fiscalización del Tribunal de Cuentas Europeo sobre la gestión del presupuesto de la Unión Europea correspondiente al ejercicio 2009, haciendo una especial incidencia en las observaciones relativas a la gestión de esos fondos en España.

Permitan que dedique mis primeras palabras a agradecer al presidente del Senado su contribución a la realización de este acto. Lo que podía parecer una sencilla ceremonia de comunicación de las conclusiones del Tribunal de Cuentas Europeo al público español, cobra sin duda mayor notoriedad y significado al desarrollarse entre estas paredes y ante este auditorio. Mi agradecimiento más sincero también al presidente del Tribunal de Cuentas de España, por su inestimable apoyo y por su participación. Mi agradecimiento, cómo no, a todo el auditorio por su presencia aquí esta mañana. En mi condición de miembro de una institución comunitaria siento la responsabilidad de contribuir en la medida de mis posibilidades –como es con este tipo de actos– a acortar la distancia entre las instituciones europeas y los ciudadanos, fomentar la transparencia y hacer más visible la Unión. En este sentido, me satisface constatar que la práctica

¹ Intervención en el Senado el 16 de noviembre de 2010.

de presentar el Informe Anual del Tribunal de Cuentas Europeo ante el Senado español está en consonancia con la voluntad expresada en el Protocolo I, artículo 7, del Tratado de Lisboa, relativo al cometido de los Parlamentos nacionales en la Unión Europea, que prevé que el Tribunal de Cuentas Europeo transmita a los Parlamentos nacionales a título informativo su Informe Anual –como así lo hizo el presidente del Tribunal Europeo el pasado día 9 a los presidentes del Congreso y del Senado españoles–. Quiero hacer notar que éste es el décimo año que el miembro español del Tribunal de Cuentas Europeo presenta en España, en una de estas dos Cámaras parlamentarias el Informe de fiscalización del Tribunal Europeo.

A modo de introducción, me gustaría darles cuenta del trabajo que ha llevado a cabo el Tribunal de Cuentas Europeo en 2010, así como de las actuaciones más recientes en el ámbito del control del presupuesto de la Unión Europea. Como ustedes saben, el Tribunal tiene el mandato –atribuido por el Tratado de Funcionamiento de la UE– de controlar la ejecución del presupuesto general de la UE, de los Fondos Europeos de Desarrollo y de los organismos y agencias comunitarios. En cumplimiento de ese mandato, el Tribunal de Cuentas elabora, después del cierre de cada ejercicio, un Informe Anual sobre la ejecución presupuestaria y un Informe Anual sobre las actividades financiadas por los Fondos Europeos de Desarrollo, que son transmitidos a todas las instituciones y publicados en el *Diario Oficial de las Comunidades*. Asimismo, el Tribunal emite informes de fiscalización específicos sobre todos los organismos, agencias y empresas conjuntas de la Unión, así como informes especiales sobre áreas específicas de la gestión presupuestaria.

En 2010, hasta la fecha, el Tribunal ha publicado un total de 9 informes especiales que pasan revista a la gestión financiera de ámbitos muy diversos, desde los procedimientos aduaneros simplificados hasta el procedimiento de liquidación de cuentas de los organismos pagadores en Agricultura, o la evaluación de impacto en los procesos de toma de decisiones en las instituciones de la Unión.

Por otro lado, en 2010 el Tribunal ha emitido 5 dictámenes, entre ellos, el 1/2010, dirigido a la nueva Comisión, sobre los principales riesgos y desafíos a los que se enfrentará en la gestión financiera del presupuesto de la UE. También destaca el dictamen sobre el Reglamento Financiero aplicable al presupuesto general en relación con el nuevo Servicio Europeo de Acción Exterior, y sendos dictámenes sobre las dos reformas del Reglamento Financiero que se han tramitado este año: una, a raíz de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, y otra, todavía en curso, y de más amplio calado, fruto de la revisión

trienal del referido Reglamento Financiero, respecto del que el dictamen del Tribunal aún no ha sido publicado.

II. EL NUEVO REGLAMENTO FINANCIERO Y SUS IMPLICACIONES PARA EL CONTROL PRESUPUESTARIO

A) La responsabilidad presupuestaria

Como ustedes recordarán del año pasado, el Tratado de Lisboa introdujo unas modificaciones que, en principio, no suponían alteración del reparto competencial en materia presupuestaria, aunque sí añadían algo más de ambigüedad a la redacción anterior.

a) Ejecución del presupuesto

Por un lado, y por lo que hace referencia a la ejecución del Presupuesto, el artículo 317 sigue manteniendo que la ejecución es competencia de la Comisión bajo «propia responsabilidad»; pero a ello se une ahora –tras Lisboa– que dicha ejecución es «en cooperación con los Estados miembros». Parece desprenderse de ello que los actos de los Estados miembros realizados en cooperación con la Comisión están exentos de responsabilidad, ya que dicha responsabilidad es propia de la Comisión. Junto a lo anterior, el Tratado de Lisboa añadió un párrafo segundo a este artículo que dice: «El Reglamento determinará las obligaciones de control y auditoría de los Estados miembros en la ejecución del presupuesto, así como de las responsabilidades que de ello se derivan.» Esta segunda modificación, dado el lugar donde se ubica, supone dos cosas: primero, que estamos en la fase de «ejecución» del presupuesto y, por lo tanto, el Tratado, en este punto, se refiere a control y auditoría interna y no a la fase posterior del control externo, y segundo, que si existen responsabilidades de los Estados miembros, la responsabilidad ya no es exclusiva de la Comisión, como parecía desprenderse del párrafo primero.

b) Control externo

Por otro lado, en cuanto al control externo, el artículo 287 no ha variado la redacción anterior y sigue manteniendo que «en los Estados miembros el control se efectuará en colaboración con las instituciones nacionales de control... El Tribunal de Cuentas y las instituciones nacionales de control de los Estados miembros cooperarán con espíritu de confianza y manteniendo su independencia». Como pueden ver, utilizar para una misma actividad términos como colaboración,

cooperación, confianza, independencia, es demostrativo de una cierta ambigüedad o de una falta de seguridad sobre lo que cada uno (la Unión y los Estados miembros) debe, tiene o puede hacer.

c) *Procedimiento de descarga*

Por último, por lo que se refiere al último paso del ciclo presupuestario, la descarga –acción política del Parlamento que exonera de responsabilidad al controlado–, cabe preguntarse: ¿a quién (a qué ejecutivo) se exonera de responsabilidad y quién (qué Parlamento) la lleva a cabo? De los artículos 287 y 317 del TFUE se deriva, a mi entender, que es a la Comisión a quien se descarga por ser su «responsabilidad» la ejecución del presupuesto, y será el Parlamento Europeo el competente para proceder a dicha descarga.

Si esto es así, ¿dónde reside el problema? El problema reside en que el 80% del presupuesto de la Unión está constituido por gastos compartidos, es decir, realizados por los Estados miembros. Ante ello no sólo la Comisión, sino también el Parlamento se escandalizan diciendo: cómo es posible que la Comisión sea la única responsable y auditada y sobre la que recae el procedimiento de descarga, cuando los errores son cometidos por los Estados miembros (por ejemplo al subvencionar gastos inelegibles o al no aplicar los procedimientos de contratación establecidos en los Reglamentos comunitarios por la Comisión, etc.).

El que unos gasten y otro sea el responsable parece, evidentemente, una contradicción en términos de teoría jurídico-política del presupuesto. Lo que ocurre, a mi entender, es que el Parlamento Europeo no quiere desprenderse de esta competencia del control político *a posteriori* que implica la función de la descarga, y por eso el Tratado acude a la responsabilidad propia de la Comisión, que es la que «arrastra», por así decir, la competencia del órgano parlamentario de su mismo nivel. Y no quiere desprenderse a pesar de que los que gastan (ejecutan) son otros. Quizá –formulo sólo una hipótesis personal– la pretensión del Parlamento Europeo sea tener competencia para fiscalizar la ejecución y otorgar la descarga política de todos aquellos que participan en la ejecución del presupuesto de la Unión, bien sea la Comisión y sus comisarios, bien sean los ministros de Hacienda de los 27 Estados miembros o los consejeros de Hacienda de los gobiernos autonómicos, regionales o de Estados federados. Hipótesis que habrá que apoyar si la alternativa es que se nacionalice dicho control.

B) Las previsiones del Reglamento Financiero: de una DAS única a varias declaraciones de fiabilidad por sectores y por países

Como hemos apuntado, la misión más relevante del Tribunal Europeo y la que con mucha diferencia más recursos consume (alrededor del 60%) es la de elaborar para el Parlamento Europeo y el Consejo, es decir, para la autoridad presupuestaria, una declaración con un doble contenido: por un lado, sobre la fiabilidad de las cuentas anuales y, por otro, una declaración sobre la legalidad y regularidad de las operaciones subyacentes, es decir, de los pagos efectuados a los beneficiarios finales o, por el lado de los ingresos presupuestarios, de las operaciones que los han originado. A estas declaraciones se las conoce como DAS por su acrónimo francés (*Déclaration d'Assurance*), y se incluyen en el capítulo primero del Informe Anual del Tribunal sobre la ejecución presupuestaria.

El trabajo del Tribunal relativo a la regularidad de las operaciones subyacentes a las cuentas de 2009 tiene por objeto verificar si las operaciones son conformes con la normativa o con las disposiciones contractuales aplicables y si su importe se ha calculado correctamente. La DAS relativa a las operaciones subyacentes a las cuentas constituye un trabajo inédito por su magnitud y la complejidad de la metodología aplicada. El Tribunal utiliza técnicas de muestreo estadístico para obtener un resultado que sea representativo del conjunto de la población, es decir, que sea extrapolable a la población de que se trate (un ingreso o ámbito de gasto determinado), y la utiliza, junto con la información procedente de la evaluación de sistemas, como base para formular una opinión de auditoría de carácter general. Ello se traduce en una selección aleatoria de una muestra representativa de operaciones subyacentes de todos los ámbitos del presupuesto de la UE para su verificación detallada. Esta verificación detallada implica rastrear el curso de las operaciones hasta el receptor final de la ayuda y, seguidamente, llevar a cabo controles sobre el terreno.

¿Cuáles son las previsiones del nuevo Reglamento Financiero a estos efectos? Ante todo, el artículo 322 del TFUE establece que el Parlamento y el Consejo adoptarán –tras consultar con el Tribunal de Cuentas– «las normas financieras por las que se determinarán, en particular, las modalidades de establecimiento y ejecución del presupuesto, así como las referentes a la rendición y censura de cuentas, y las normas por las que se organizará el control de la responsabilidad de los agentes financieros, en particular de los ordenadores de pagos y de los contables».

Al amparo de este precepto, el proyecto de Reglamento Financiero establece dos previsiones.

a) Las declaraciones nacionales: la DAS por países

La propuesta de reforma del Reglamento Financiero presentada por la Comisión al PE y al Consejo en mayo de 2010 prevé en su nuevo artículo 53 bis, en el ámbito de la gestión compartida con los Estados miembros, que los organismos nacionales acreditados emitan una declaración de fiabilidad sobre la gestión en relación con «la exhaustividad, exactitud y la veracidad de las cuentas, el buen funcionamiento de los sistemas de control interno, así como de la legalidad y regularidad de las operaciones subyacentes y el respeto al principio de buena gestión financiera». Está previsto, asimismo, que esa declaración de fiabilidad sea certificada por un auditor independiente. Así pues, las tres características de esta previsión normativa son que la declaración: 1) sea hecha por organismos administrativos y no por la autoridad política (ministro de Hacienda); 2) su contenido es el mismo que el artículo 287 del TFUE establece para la Declaración de Fiabilidad que el Tribunal Europeo debe dar; 3) la certificación externa no será dada por el Tribunal de Cuentas del Estado miembro.

La existencia de «declaraciones de gestión» de los distintos Estados miembros, quién sabe si fundamentará una nueva petición del Parlamento Europeo para que el Tribunal de Cuentas emita su opinión por países. De hecho, la semana pasada, en la presentación del Informe en el Parlamento Europeo, se oyó de nuevo esta petición. Como dice la exposición de motivos del nuevo Reglamento, es necesaria «una declaración de fiabilidad anual del órgano directivo acompañada de un dictamen de auditoría independiente, una declaración anual de los Estados miembros por la que asumen la responsabilidad por la gestión de los fondos de la Unión que se les ha encomendado».

Como se ve, el Reglamento establece, dentro del ámbito de la gestión presupuestaria y no del control externo, una obligación según la cual los Estados miembros deben dar anualmente a la Comisión una declaración de fiabilidad, utilizando el mismo nombre y definiendo los contenidos en los mismos términos que utiliza el artículo 287 del TFUE para la DAS que el Tribunal de Cuentas Europeo debe rendir anualmente al Parlamento y al Consejo. Estamos, por tanto, ante dos obligaciones de contenido idéntico: una, del Tribunal de Cuentas al Parlamento y Consejo, y otra, de cada Estado a la Comisión. Es posible que la declaración de fiabilidad dada por los Estados a la Comisión no coincida con la declaración de fiabilidad que dé el Tribunal de Cuentas al

Parlamento y al Consejo. De hecho se dará siempre una comparación entre la declaración nacional y la declaración del Tribunal Europeo, que en caso de divergencia cabe preguntarse si inclinará a la Comisión a defender la que le sea más favorable. Por otro lado, con este nuevo sistema planteado en el Reglamento Financiero se puede pensar en una consecuencia: que nos dirigimos hacia una declaración de fiabilidad, que si bien se desarrolla en la esfera de la gestión del presupuesto y no en la del control externo, que no va a ser general sino por países y dada por ellos mismos.

b) El riesgo de error tolerable: la DAS por sectores

El artículo 287.1, segundo párrafo, del TFUE establece, ya desde Maastricht, la obligación de que el Tribunal presente a la autoridad presupuestaria «UNA declaración» sobre la fiabilidad de las cuentas y la legalidad y regularidad de las transacciones. Hasta el principio de los años 2000 esta declaración iba acompañada por una tasa de error global para todo el presupuesto, sin distinción de las distintas políticas o sectores. A partir de ejercicio de 2006 se comenzó a cuantificar la tasa de error de modo diferenciado para el sector de las políticas de cohesión. Y a partir de ejercicio de 2008 se establecen tasas de error separadamente para cada ámbito político. La tasa o umbral de materialidad que el Tribunal utiliza es el 2%, lo que indica el nivel a partir del cual la opinión del Tribunal es desfavorable (y es idéntico para todas las áreas del presupuesto). Por su parte, la tasa de error se obtiene como resultado de la auditoría de transacciones de cada área y se distingue la tasa de error por debajo del 2%, entre el 2 y el 5%, y por encima del 5%. En definitiva, se pone de manifiesto que en la actualidad estamos no tanto ante UNA declaración de fiabilidad cuanto ante tantas «mini DAS» como sectores de actividad hay en el presupuesto.

El Tribunal compara los resultados de su verificación de muestras estadísticas con lo que considera un límite aceptable, o umbral de materialidad, para determinar el tipo de opinión que va a emitir.

No nos cabe duda de que en la censura de la gestión presupuestaria por el Parlamento Europeo pesa la circunstancia de que, pese a que la Comisión es la última responsable de la ejecución del presupuesto de la UE, la mayoría de los *errores* son cometidos no por la Comisión, sino *a nivel del Estado miembro*.

Tampoco nos cabe duda de que en la práctica el nivel de tolerancia del Parlamento Europeo está por encima del nivel de materialidad que aplica el auditor externo en su fiscalización de las transacciones. La realidad ha demostrado que en ciertas áreas de gasto, como

es el caso de Cohesión, la complejidad legislativa, el riesgo inherente de error y el coste de los controles hacen impracticable la consecución de una tasa de error por debajo del umbral de materialidad fijado por el Tribunal de Cuentas. Lo que equivale a decir que, en algunos casos, invertir en controles adicionales para lograr una tasa de error inferior al 2% tendría un coste superior a los beneficios. En cuanto a la relación coste-beneficio del control, la propuesta de reforma del Reglamento Financiero de la Comisión introduce otra novedad relevante. En él se incluye un precepto –el art. 28 ter– sobre el concepto de riesgo de error tolerable, que prevé que el legislador comunitario deberá establecer una tasa de riesgo de error tolerable para cada área del presupuesto, que se tomará en consideración por el PE y por el Consejo a los efectos de la descarga. Esa tasa de error presupone la constatación de que en la práctica un cierto nivel de riesgo podría estar justificado o ser tolerable, puesto que reducir a cero la probabilidad de errores o es muy costoso o es imposible. La tasa de error se basaría en un análisis del coste y los beneficios del control, para lo cual los Estados miembros deberían proporcionar información relativa al coste de los controles y al volumen de actividades financiadas con fondos europeos.

En su informe 2/2004, el Tribunal de Cuentas Europeo introdujo por vez primera el concepto de *tolerable risk of error*, o nivel de riesgo aceptable en el ámbito del control interno, como límite a partir del cual el coste del control supera los beneficios obtenidos con el mismo. Desde entonces, la cuestión ha sido examinada a nivel político tanto por el Parlamento como por el Consejo.

En 2009 la autoridad presupuestaria invitó a la Comisión a presentar sus propuestas sobre el nivel de riesgo aceptable para cada uno de los sectores o grupos de políticas del presupuesto.

Sobre este tema preocupa al Tribunal la existencia de dos parámetros: la tasa de error material que debe fijar el auditor externo de acuerdo con las normas internacionales de auditoría, y el nivel de riesgo tolerable establecido por la autoridad presupuestaria (Consejo y Parlamento), que se guía por consideraciones de orden económico y político y que debe informar no sólo la descarga, sino también la planificación y evaluación de los programas de gasto. Asimismo, preocupa al Tribunal la indefinición del contenido y alcance de este concepto en la propuesta de la Comisión.

c) *Conclusión*

El artículo 146 del Reglamento Financiero prevé que el Parlamento y el Consejo apoyarán su decisión de aprobación o rechazo de

la gestión por la Comisión del presupuesto de la UE, entre otras cosas, en el Informe Anual del Tribunal y sus informes especiales. Resulta llamativo que, pese a que en los 16 años de su existencia, la DAS sobre las operaciones subyacentes ha sido negativa respecto de la mayor parte del presupuesto de gastos, sin embargo, el Parlamento ha aprobado sistemáticamente la gestión de la Comisión con la única y conocida excepción de la gestión por la Comisión Santer, que, a resultas de la censura del Parlamento Europeo, se vio obligada a presentar su dimisión en pleno.

Pero, junto a la conclusión anterior, tengo que manifestar la preocupación que producen estas nuevas normas introducidas en el Reglamento Financiero sobre las declaraciones nacionales en orden a lo que pudiera ser un paso hacia la renacionalización del control presupuestario, y que no sería sino un paso más en la presente debilidad y erosión que está sufriendo la Unión frente al auge de algunos de sus Estados miembros.

III. LA DAS 2009: LOS DATOS CONCRETOS

Me gustaría ahora centrar su atención hacia lo que nos ha traído fundamentalmente hoy a Madrid a esta pequeña delegación de Luxemburgo: los resultados concretos de la auditoría del Tribunal relativa al ejercicio 2009.

Por tercer año consecutivo la opinión del Tribunal sobre las cuentas es una opinión sin reservas: las cuentas son fiables y están libres de error material.

Por lo que se refiere a la legalidad y regularidad de las operaciones subyacentes a las cuentas, el Tribunal considera que, en su conjunto, los pagos están afectados por un nivel de error material (la tasa de error más probable se sitúa entre el 2 y el 5%), y concluye que los sistemas de control sobre los pagos son, en general, parcialmente efectivos.

En concreto, el Tribunal ha emitido una opinión sin reservas en lo que atañe a la legalidad y regularidad de los ingresos de la Comunidad y de los compromisos correspondientes a todos los grupos de políticas.

A) En relación con los **recursos** me gustaría, sin embargo, llamar la atención sobre dos aspectos.

En primer lugar he de destacar que los trabajos de fiscalización del Tribunal en 2009 han revelado deficiencias en la supervisión de las

aduanas nacionales, en particular por lo que respecta a la realización de análisis de riesgos con el fin de seleccionar operadores e importaciones que van a estar sometidos a controles aduaneros². Además, en su reciente Informe Especial³ sobre los procedimientos aduaneros simplificados aplicados a las importaciones⁴, el Tribunal observó insuficiencias de control significativas en todos los Estados miembros visitados. Teniendo en cuenta que dichos Estados representan más de la mitad del total de la recaudación de recursos propios tradicionales y que alrededor de dos tercios del total de declaraciones de importación en la Unión se efectúan mediante procedimientos simplificados, estas insuficiencias inciden en la recaudación de los derechos de la Unión y afectan al funcionamiento del mercado interior.

En segundo lugar me gustaría llamar la atención sobre los problemas relativos al cálculo de la RNB de los Estados miembros. Como recordarán, en 2009 se desveló que el déficit griego era muy superior al que se pensaba. La Comisión en un informe, dirigido al ECOFIN, sobre las estadísticas relativas al déficit y al endeudamiento público de Grecia⁵, cuestionó la calidad de las estadísticas macroeconómicas griegas, incluidas las cuentas nacionales. La Comisión y el Consejo plantearon dudas sobre la eficacia del funcionamiento de los sistemas de control y supervisión del servicio estadístico nacional de Grecia, que también elabora los datos RNB para el cálculo de recursos propios.

El Tribunal de Cuentas Europeo no puede auditar el déficit de los Estados miembros a efectos de verificar el cumplimiento de los criterios de convergencia, competencia que se ha atribuido recientemente a EUROSTAT, pero sí puede auditar sin embargo, los sistemas de control de los Institutos Nacionales de Estadística, que elaboran las cuentas nacionales.

En sus anteriores Informes Anuales⁶, el Tribunal detectó deficiencias en algunos elementos de los sistemas de control del proceso de compi-

² Alemania, Irlanda y Letonia.

³ Informe Especial nº 1/2010.

⁴ La declaración simplificada y el procedimiento de domiciliación para el despacho a libre práctica de mercancías. En virtud de estos procedimientos, los operadores económicos pueden obtener el levante de las mercancías simplemente con la presentación de declaraciones de aduana parcialmente cumplimentadas o mediante una inscripción en sus registros contables. Generalmente al mes siguiente se presenta una declaración de aduana detallada completa y se efectúa el pago de los derechos.

⁵ COM (2010) 1 final de 8 de enero de 2010 y acta de la reunión del Consejo (ECOFIN) de 19.1.2010.

⁶ Apartados 3.47 a 3.49 del Informe Anual relativo al ejercicio 2004, apartados 4.23 a 4.25 del Informe Anual relativo al ejercicio 2005 y apartados 4.23 a 4.24 del Informe Anual relativo al ejercicio 2008.

lación de las cuentas nacionales de los Estados miembros que podían tener un impacto sobre la calidad de los datos utilizados para el cálculo de las contribuciones de los Estados miembros basada en la RNB⁷.

En el Informe relativo a 2009, el Tribunal pone de manifiesto la necesidad de que la Comisión complete su verificación de los inventarios RNB en los Estados miembros, teniendo en cuenta su evaluación de los sistemas de control y supervisión en los INE para la elaboración de las cuentas nacionales. La Comisión también debería aclarar la limitación al alcance de la opinión que puede emitir en su informe de evaluación sobre los datos RNB de los Estados miembros.

B) Veamos ahora cuál es la situación en relación con los **pagos** del presupuesto de 2009.

El Tribunal considera legales y regulares los pagos de la Comisión correspondientes a los grupos de políticas **Asuntos económicos y financieros** y a los **Gastos administrativos** de la Unión al considerar que las operaciones están libres de errores significativos y que los sistemas de control y supervisión establecidos garantizan una gestión adecuada de los riesgos de ilegalidad e irregularidad.

Por otro lado, en los grupos de políticas (i) Agricultura y recursos naturales, (ii) Cohesión, (iii) Investigación, energía y transporte, (iv) Ayuda exterior, desarrollo y ampliación, y (v) Educación y ciudadanía, el Tribunal llega a la conclusión de que los pagos siguen estando significativamente afectados por errores, si bien en diverso grado. Se considera que los sistemas de control y supervisión que abarcan los ámbitos mencionados sólo son parcialmente eficaces.

Veamos ahora cuál es la situación en las áreas que han merecido una opinión desfavorable del Tribunal de Cuentas Europeo.

En el área de **Investigación, energía y transporte** los pagos están afectados por un nivel de error material, que se sitúa entre el 2 y el 5%, al igual que en años anteriores. El error más frecuente sigue siendo el reembolso de gastos indirectos y de gastos de personal sobredeclarados.

Además, en nuestra opinión, los mecanismos de financiación de la investigación todavía son complejos y hay espacio para una mayor simplificación de las normas⁸ que contribuya a reducir los errores, sin afectar a los objetivos de estas políticas.

⁷ Véanse apartados 3.47 a 3.49 y 3.54 del Informe Anual 2004.

⁸ En este sentido hay una comunicación de la Comisión, COM (2010) 187, que en opinión de ECA debería conducir a una *comprehensive review of the management and control systems for EU research funding*.

Por lo que respecta al área de **Educación y ciudadanía**, en este ejercicio el Tribunal ha centrado su muestra en las transacciones de cierre para tener una visión más adecuada de la gestión al nivel de la Comisión y de los Estados miembros en este grupo de políticas. Los avances (que constituyen el 87% de los pagos en esta área) adolecen de un riesgo de error muy bajo, por lo que se han auditado en menor medida. Los cierres efectuados en 2009 corresponden a proyectos relativos al periodo de programación 2000-2006.

En opinión del Tribunal, la tasa de error que afecta a los cierres se sitúa entre el 2 y el 5%. Los avances están libres de error. El tipo de error cuantificable más frecuente es el error de subvencionalidad al nivel de los Estados miembros (por ejemplo, realización de periodos de estudios más cortos que los subvencionados).

Por lo que respecta al grupo de políticas **Ayuda exterior, desarrollo y ampliación**, la situación es similar a la de los últimos años, con una tasa de error entre el 2 y el 5%. Los errores más significativos se deben a la inclusión de gastos no subvencionables en las declaraciones de gasto e irregularidades en los procedimientos de licitación y adjudicación de contratos llevados a cabo por los organismos de ejecución.

En el área de **Agricultura y Recursos naturales**, que representa alrededor de la mitad del presupuesto europeo, la tasa de error estimada por el Tribunal se sitúa entre el 2 y el 5% de los pagos efectuados. Esta situación difiere de la de 2008, en que la tasa global para esta área se situaba ligeramente por debajo del 2%. Sin embargo, la diferencia entre ambos ejercicios no es significativa en términos absolutos, y los resultados son consistentes con la calificación de los sistemas en ambos ejercicios como parcialmente efectivos. Si bien algunos de los errores que tenían un impacto financiero afectaban al carácter subvencionable del gasto, la mayoría de los errores, como les expondrán a continuación mis colegas, eran errores por la sobredeclaración de las tierras subvencionables por los beneficiarios en el marco del esquema de pago único y el esquema de pago único por área. El Tribunal ha señalado, además, que todavía es necesario simplificar las normas y requisitos en el área de Desarrollo rural.

En cualquier caso, el ámbito más afectado por errores continúa siendo las políticas de **Cohesión** –el segundo ámbito más grande del presupuesto, que representa en torno a un tercio del mismo. La *tasa de error más probable*⁹ encontrada en esta área es la única que supera,

⁹ *Most Likely Error rate* (MLE).

año tras año, el 5%. Además, el Tribunal estima que al menos el 3%¹⁰ del gasto certificado por los Estados miembros a la Comisión en Cohesión no debería haber sido reembolsado (es decir, pagado a los Estados). El porcentaje equivalente para 2007 y 2008 era, sin embargo, del 11% de los reembolsos. Al menos unas tres cuartas partes de la *tasa de error más probable* estimada se deben a errores graves de las autoridades nacionales al aplicar las normas sobre contratación pública, mientras que la parte restante obedece fundamentalmente al reembolso de gastos no subvencionables. El Tribunal considera que al menos el 30% de los errores detectados podían y debían ya haber sido detectados y corregidos por las autoridades de los Estados miembros responsables de la ejecución de los programas operativos antes de la certificación de esos gastos a la Comisión.

Los sistemas auditados relativos al periodo 2007-2013 han mostrado deficiencias en relación con las verificaciones llevadas a cabo por las autoridades de gestión y los sistemas de auditoría puestos en funcionamiento por las autoridades de auditoría. Los sistemas de los Estados miembros para el registro y la corrección de errores relativos al periodo de programación 2000-2006 se consideran efectivos. Sin embargo, al igual que en 2008, el aspecto menos satisfactorio de los sistemas de los Estados miembros sigue siendo la comunicación de las recuperaciones y correcciones financieras y de las condonaciones a la Comisión. Lo que implica que en algunos casos la Comisión no tiene información fiable sobre las recuperaciones y las renunciaciones que se efectúan al nivel de los Estados miembros.

Nótese que, en muchos casos, los errores detectados en los pagos de 2009 podrán ser corregidos en los siguientes ejercicios en virtud de la aplicación de los mecanismos de corrección multianuales. Sin embargo, la medida en que los errores detectados por el Tribunal sean efectivamente compensados con futuras recuperaciones de los beneficiarios de los fondos es algo muy difícil de evaluar. En áreas como Cohesión, en las que los Estados miembros son responsables de las recuperaciones de fondos indebidamente gastados por los beneficiarios, el Tribunal ha encontrado deficiencias en los sistemas de comunicación de esas correcciones a la Comisión, lo que contribuye a que la información de la Comisión no sea fiable. Además, la Comisión impone correcciones financieras a los Estados miembros por las deficiencias observadas en sus sistemas de control. Pero, si bien este tipo de correcciones o sanciones constituyen un incentivo para mejorar los sistemas, sin embargo, no corrige el error en su origen, como

¹⁰ *Minimum Level of Error.*

en el caso de las recuperaciones de los beneficiarios de fondos indebidamente gastados. Es decir, las sanciones o correcciones es algo que, al ser pagado por el Estado con cargo al presupuesto general, soportan en última instancia los contribuyentes y no el beneficiario que gastó mal los fondos.

De todo lo anterior podemos extraer cuatro mensajes clave del Informe Anual de 2009:

1º El primer mensaje es que las cuentas de la Unión Europea presentan fielmente y ofrecen una imagen razonable de su situación financiera, así como de los resultados de sus operaciones y los flujos de tesorería.

2º El segundo mensaje clave del Informe Anual es que los pagos del presupuesto siguen estando significativamente afectados por errores, salvo en dos ámbitos de gasto: Gastos administrativos y Asuntos económicos y financieros.

3º En tercer lugar, que el porcentaje de error estimado en Cohesión es sensiblemente inferior al de años anteriores –aunque es preciso ser cautos–, y el estimado por el Tribunal para el conjunto del presupuesto ha descendido en los últimos ejercicios.

4º Y el mensaje fundamental del Informe Anual de 2009 es que la Comisión ha mejorado la información que proporciona sobre las recuperaciones de cantidades indebidamente pagadas y otras correcciones. Sin embargo, esta información todavía no es completamente fiable. Los datos de la Comisión sobre correcciones y recuperaciones no pueden ser comparados con las tasas de error estimadas por el Tribunal.

IV. LA SITUACIÓN EN ESPAÑA

Me gustaría, para finalizar, exponer algunas de las conclusiones alcanzadas por el Tribunal a raíz de las auditorías llevadas a cabo en relación con los fondos comunitarios gastados en nuestro país, en el marco de las principales políticas, y en la medida en que han sido objeto de control.

Hemos de recordar, en primer lugar, que España continúa siendo uno de los grandes beneficiarios de los fondos de la Unión. En su conjunto, Francia, España, Alemania, Italia y Polonia han sido los mayores beneficiarios de los 110.746 millones de euros de presupuesto comunitario pagados en 2009. España se ha beneficiado del 10,7% del total de los pagos, es decir, de 11.900 millones de euros

aproximadamente. De ellos, 6.938 millones corresponden a la preservación y gestión de los recursos naturales y 4.816 millones a las políticas de desarrollo sostenible, competitividad y cohesión.

En España, el trabajo del Tribunal ha incluido la auditoría del esquema de pago único en Agricultura y algunos programas en el marco de los fondos FEDER.

En el ámbito del esquema de pago único en FEAGA, el Tribunal auditó en el País Vasco los procedimientos administrativos establecidos para asegurar la corrección de los pagos y la calidad de las bases de datos. La conclusión del Tribunal es que los procedimientos administrativos y los controles para asegurar la corrección de los pagos y la calidad de las bases de datos son sólo parcialmente efectivos. Por ejemplo, en España se detectó que las ortofotografías más recientes disponibles no se estaban usando para fijar el techo de las áreas subvencionables a los efectos del cálculo de los pagos. Además, se observaron casos de pagos a beneficiarios realizados sin cruzar los datos de la superficie declarada con los de la superficie admisible registrada en el Sistema de Identificación de Parcelas Agrícolas (SIP), y casos de cálculos incorrectos sistemáticos de la ayuda y de aplicación insuficiente de penalizaciones de superficie.

En el ámbito del FEDER, en España se ha auditado en Castilla-La Mancha la regularidad de las transacciones en el marco de su programa operativo 2007-2013. En concreto, se ha comprobado la conformidad con el marco normativo de las verificaciones de gestión llevadas a cabo por la autoridad de gestión y el organismo intermedio; también se ha verificado si las certificaciones de la autoridad de certificación eran fiables y estaban bien fundamentadas y, finalmente, si los sistemas de auditoría eran eficaces. La auditoría ha identificado errores cuantificables graves en 9 de los 12 proyectos cubiertos, que afectan fundamentalmente a la utilización de criterios de adjudicación de contratos que no se ajustan a la legalidad vigente.

Asimismo en el marco del FEDER se auditó en España el Programa Operativo Sociedad de la Información relativo al periodo de programación 2000-2006. En concreto, el Tribunal evaluó los sistemas relativos al procesamiento y la comunicación de recuperaciones y compensaciones al nivel del Estado miembro para el periodo 2000-2006. Los sistemas se consideran efectivos en el registro y corrección de errores, y registro de correcciones, así como en lo que respecta a la comunicación de irregularidades a la OLAF. Sin embargo, son sólo parcialmente efectivos en lo que respecta a la comunicación de correcciones a la Comisión.

En lo que concierne a la ejecución de los fondos relativa a la política de cohesión en España, la situación debe preocupar a las autoridades nacionales. Me refiero a la ejecución de programas cofinanciados por los Fondos Estructurales, Fondo para el Desarrollo Regional FEDER y Fondo Social Europeo, así como el Fondo de Cohesión.

A partir de 2008 la Comisión Europea, a través de las Direcciones Generales para la política regional (Regio) y Empleo, ha empezado a realizar suspensión de pagos y correcciones financieras a aquellos programas cuyos sistemas de gestión y control presentan serias deficiencias. Así, todos los años los directores generales de la Dirección General Regio y Dirección General de Empleo emiten una declaración sobre el modo en que se han ejecutado los fondos en el ejercicio, y en esa declaración expresan reservas sobre la ejecución de los programas cuyos sistemas de gestión y control no funcionan adecuadamente. Son en esos programas en los que se interrumpen los pagos y/o se realizan correcciones financieras.

España ha sido particularmente afectada por estas medidas correctivas de la Comisión. Los problemas detectados en 2008 han sido resueltos, con la excepción de 4 programas del Fondo Social Europeo, acarreando correcciones financieras cercanas a 1.500 millones de euros. Los 4 programas del Fondo Social que todavía constan en la reserva del director general en 2009 podrán implicar correcciones adicionales.

En lo que se refiere al periodo 2007-2013, de los 45 programas del FEDER y Fondo Social, los directores generales han expresado reservas en todos ellos. Esto significa que la Comisión no tiene garantías de que los sistemas de gestión y control en España funcionan de una forma adecuada. Esta situación podrá provocar un retraso en la ejecución de los fondos por parte de España o también, nuevas sanciones impuestas por la Comisión.

Como ha expresado el Tribunal de Cuentas Europeo, hay vías para intentar mejorar la gestión de los fondos de la Unión: por un lado, mediante la mejora de los mecanismos de control, fundamentalmente por los Estados, incluyendo los procesos para las recuperaciones y correcciones financieras, y, por otro lado, mediante la simplificación de las normas y reglamentos por la Comisión en su iniciativa legislativa.

El Tribunal de Cuentas Europeo ha encontrado una serie de problemas recurrentes en sus informes especiales sobre programas de gasto específicos. Para abordar esos problemas, el Tribunal sugiere la aplicación de una serie de pautas en el momento de la revisión de los programas de gasto que permitan verificar, primero, el cumplimen-

to del principio de subsidiariedad o valor añadido comunitario (es decir, que la acción es más efectiva a nivel europeo que estatal); segundo, que los objetivos son claros y realistas, y tercero, que los esquemas son simples y la distribución de responsabilidades está claramente establecida.

Vivimos un periodo de cambios y de reformas, muchas motivadas por la crisis económica y financiera y la necesidad de racionalizar y mejorar la eficiencia de los recursos y los gastos. En este contexto, el Tribunal va a continuar su empeño en mejorar la gestión de los fondos comunitarios no sólo identificando los problemas existentes, sino también efectuando recomendaciones concretas sobre cómo mejorar en el futuro el uso del dinero de la Unión, para contribuir al bienestar de todos sus ciudadanos. Ello es preciso para hacer realidad el proyecto de una Unión más fuerte y más ambiciosa.

La contribución del Tribunal de Cuentas a las redes virtuales de conocimiento: la REI en Fiscalización

Enrique Álvarez Tolcheff

Técnico Superior de la Comunidad de Madrid

Subdirector Técnico del Departamento 2º de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas

RESUMEN

El artículo destaca la importancia de la constitución de las redes virtuales de conocimiento y de la lengua para la educación y la formación en todos los ámbitos. Hoy día el «poder blando» es una forma de ejercer el poder a la que no renuncian los habituales detentadores del «poder duro». España es uno de los países que pueden beneficiarse del «poder blando», una de cuyas manifestaciones es la constitución y el liderazgo de las redes virtuales de conocimiento. El Tribunal de Cuentas, junto con la Fundación CEDDET, ha impulsado la creación de la Red de Expertos Iberoamericanos (REI) en Fiscalización, formada por los antiguos alumnos de los cursos organizados e impartidos por aquellas instituciones. Se ha constituido una incipiente comunidad virtual de conocimiento, que edita una revista digital, y en la que previsiblemente se producirá un desplazamiento de la fiscalización pública española a favor de los miembros de las instituciones iberoamericanas homólogas al Tribunal de Cuentas. El resultado beneficiará a toda la comunidad iberoamericana de fiscalización, que verá fortalecida la posición en la teoría y en la práctica de la gestión y el control público.

1. INTRODUCCIÓN

La creación de redes de conocimiento en las que se integran quienes comparten aficiones o intereses comunes es una posibilidad que

Internet favorece y que está permitiendo la agrupación virtual de individuos de distintas partes del mundo que, sin necesidad de desplazamiento, entran en contacto desde sus domicilios o lugares de trabajo. Estas personas encuentran en la red el medio de intercambiar información, de compartir preocupaciones, de prestarse ayuda o debatir asuntos de interés mutuo; en definitiva, hallan el modo de constituir redes que admiten distintas gradaciones, desde los simples foros de aficionados en los que se plantean preguntas y se ofrecen respuestas hasta las comunidades de auténticos especialistas que debaten concienzudamente sobre asuntos comunes de la profesión.

Aunque el idioma no sea un obstáculo insalvable para la participación, es una obviedad decir que el predominio mundial del inglés como *lingua franca* ha propiciado el surgimiento de foros y de redes en esta lengua. Hoy día la red es un medio de comunicación en el que el uso del inglés es ampliamente mayoritario y de ahí se derivan consecuencias que no es necesario explicitar; baste con recordar que el conocimiento genera poder y, a la vez, el poder genera conocimiento, de manera que quien domina el instrumento de comunicación por excelencia –la lengua– ha dado un paso importantísimo en la conquista del conocimiento y del poder.

De acuerdo con lo señalado, la difusión de la cultura y de los valores anglosajones encuentra un caldo de cultivo en la Red que, si no se ve contrarrestada por la difusión de otras culturas, acabará produciendo un pensamiento monolítico y unidireccional en el que no habrá cabida para alternativas. El mundo anglosajón –Estados Unidos, principalmente– incorpora así una nueva dimensión del poder –el «poder blando», obtenido ahora por la mediación de Internet– que viene a añadirse al tradicional «poder duro» que detenta desde hace décadas.

En efecto, es oportuno traer ahora a colación la distinción entre «poder duro» y «poder blando», debida a J. Nye¹. Si el poder duro es el poder por antonomasia, el que se apoya en la fuerza militar o económica, el poder blando se sostiene sobre la capacidad de convicción y de atracción de un determinado actor y descansa en la credibilidad o fiabilidad como miembro de la sociedad internacional. El poder blando es así la capacidad de un Estado para ejercer influencia e imponerse en la sociedad internacional sin necesidad de recurrir a los

¹ NYE, J.: *Soft Power. The Means to success in World Politics*, N. York, 2005 (hay traducción española en Taurus, 2005). Este dato y las definiciones del poder duro y del poder blando que siguen a continuación se toman de VALLESPÍN, F.: «Cultura y valores como *poder blando* de la política exterior española», AAVV (2008), págs. 91-101.

tradicionales medios del poder. En definitiva, el poder duro vendría a ser la *potestas*, y el poder blando, la *auctoritas*².

No cabe duda de que los países que conforman la comunidad hispanohablante no están en condiciones de ejercer el poder duro en toda la plenitud –aunque tampoco esté claro que el ejercicio de tal poder sea, sin más, sobre todo si se apoya en el uso efectivo de la fuerza, un objetivo que haya que perseguir a estas alturas de la historia de la humanidad.

Sin embargo, nuestra comunidad cuenta con un instrumento valiosísimo de poder blando, la lengua española, hablada por un número de habitantes que ronda los 500 millones y en expansión creciente. La lengua compartida permite la constitución de redes de interacción colectiva y la creación de un «capital social» que viene a ser, en definición de Subirats, el conjunto de lazos, de entidades, de vínculos entre personas y grupos que en un territorio determinado generan relaciones de reciprocidad, de confianza, de implicación colectiva sobre los espacios públicos y sobre los problemas que genera la convivencia. Los territorios y comunidades que cuenten con esta base social y sepan aprovecharla, aflorándola y consolidándola, serán las comunidades mejor preparadas para afrontar colectivamente su futuro³.

La lengua es instrumento principal del poder blando y la creación de redes de conocimiento una de las consecuencias o, si se prefiere, el resultado inteligente del ejercicio de tal poder blando. Aunque las redes carezcan, por definición, de un único centro de autoridad –están compuestas de múltiples nodos y los procesos y los resultados se realizan y obtienen, respectivamente, de manera relacional–, no por ello dejan de tener un cierto grado de institucionalización y, sobre todo, hace falta un actor que impulse o dé los pasos necesarios para que se generen las interacciones necesarias que configuran la comunidad en red.

Pues bien, el Tribunal de Cuentas no ha quedado al margen del mundo complejo de redes en el que ya vivimos y, con la inestimable contribución de la Fundación CEDDET, lleva a cabo una aportación a la constitución de redes de conocimiento en español mediante el impulso y el apoyo al mantenimiento de la Red de Expertos Iberoamericanos (REI) en Fiscalización y de la revista de tal Red; un compromiso del órgano supremo de fiscalización español con la nueva realidad del conocimiento al que se hará referencia a continuación.

² ORTEGA CARCELÉN, M., en AAVV (2008), pág. 129.

³ SUBIRATS, J.: «La acción exterior como proyecto de país. Creando redes», AAVV (2008), pág. 104.

2. LA FUNDACIÓN CEDDET Y EL PROGRAMA DE REDES

Como ha quedado señalado, en la creación de la REI en Fiscalización no sólo ha intervenido el Tribunal de Cuentas sino que la creación ha sido posible gracias a la labor imprescindible de la Fundación Centro de Educación a Distancia para el Desarrollo Económico y Tecnológico, conocida abreviadamente como Fundación CEDDET.

Según se expone en el portal de Internet de la Fundación⁴, se trata de una organización sin ánimo de lucro dedicada a la cooperación al desarrollo, que fue creada a iniciativa del Ministerio de Economía y Hacienda de España y el Banco Mundial en 2001.

La misión de CEDDET es promover el intercambio de conocimientos y la creación de redes de expertos para contribuir de forma sostenible al desarrollo de los países. La idea subyacente es la de que mediante las TIC (tecnologías de la información y de la comunicación) es posible compartir experiencias y conocimientos entre países que, a su vez, pueden contribuir a la reforma y modernización continua de los Estados. Este esfuerzo de fortalecimiento institucional resulta fundamental para crear un clima favorable a la inversión (pública y privada, nacional y extranjera) y para conseguir un desarrollo económico y social estable.

Conviene destacar además que la Fundación CEDDET es el nodo en España de la «Red Global de Aprendizaje para el Desarrollo del Banco Mundial» (*Global Development Learning Network*, o GDLN).

Esta dimensión internacional de CEDDET se ve reforzada por el hecho de que la Fundación haya sido miembro, entre 2006 y 2010, de uno de los cuatro consorcios que ejecutaron el programa EURO-SOCIAL –principal programa de cooperación de la Unión Europea con América Latina– y a partir de 2011 se haya convertido en socio para el desarrollo de nuevas actividades en el periodo 2010-2014.

Por último, y en la misma línea, la Fundación colabora desde junio de 2010 con la FAO en un programa de formación y creación de redes en materia de seguridad alimentaria, desarrollo rural, comercio agrario y gestión de recursos naturales.

Pero quizá sea el programa «Redes de Expertos Iberoamericanos (REI)» el proyecto más relevante que lleve a cabo la Fundación. El proyecto nació a finales de 2004 con el objetivo de que profesionales iberoamericanos de distintas áreas temáticas, que previamente

⁴ <http://www.ceddet.org/>

hubieran participado en los cursos en línea coorganizados por la Fundación CEDDET, se mantuvieran en contacto y continuaran intercambiando experiencias y conocimientos, con el fin último de contribuir al fortalecimiento institucional de sus países.

Las REI, auspiciadas por instituciones españolas e internacionales, son comunidades virtuales en las que se promueve el intercambio de conocimientos y mejores prácticas, así como la colaboración entre organizaciones públicas en el espacio iberoamericano para el desarrollo de actividades de gestión del conocimiento, esencialmente mediante la formación continua (cursos cortos de actualización en línea), celebración de foros de expertos, elaboración de revistas digitales o generación de bibliotecas temáticas, entre otras actividades.

Actualmente el Programa cuenta con 20 redes en funcionamiento en diferentes áreas temáticas⁵.

Como ha quedado indicado, una de las actividades principales que se realizan en las REI es la publicación de una revista digital propia de cada red. Esta publicación es de carácter semestral y cada red recoge el panorama actual en Latinoamérica con entrevistas a expertos, artículos de actualidad, eventos y convocatorias de interés, publicaciones recientes y otras secciones. Incluye también las distintas actividades que se realizan en cada REI, tales como los foros temáticos y de expertos o los cursos cortos de actualización, entre otras.

Se puede acceder libremente, en línea, a las distintas revistas digitales de las redes de expertos a través del portal de Internet de CEDDET, concretamente desde el apartado «Publicaciones» de la sección «Información de interés».

3. LA RED DE EXPERTOS IBEROAMERICANOS (REI) EN FISCALIZACIÓN

Según lo reseñado, una de las redes del Programa de Redes de la Fundación CEDDET es la REI en Fiscalización, que comenzó su andadura a finales de 2007. En su corta historia ha padecido ya alguna

⁵ Las redes promovidas por CEDDET –junto con las instituciones españolas de referencia en cada sector– existentes hasta la fecha son las siguientes: REI de antiguos alumnos de la Maestría RAAM, REI en Catastro, REI en *e-learning*, Red General de Antiguos Alumnos, REI en Gestión pública, REI en Gestión del conocimiento, REI en Internacionalización, REI en Propiedad industrial, REI en Técnicas de riesgo y gestión del regadío, Subred Gestión ferroviaria, REI en Calidad, REI en Energía, REI en Fiscalización, REI en Gestión portuaria, REI de Gestión de residuos, REI en Infraestructuras y transporte, REI en Parlamentos, REI en Seguridad Social, REI en Turismo y Subred Regulación energética.

vicisitud, como la migración a un nuevo entorno de Internet, circunstancia que supuso la interrupción de las actividades y la costosa recuperación del hábito perdido de entrada a la plataforma, tarea más ardua de lo que cabe imaginar.

La primera nota singular que caracteriza a esta red –por lo demás, es un rasgo compartido con las restantes REI impulsadas por CEDDET– es la de la condición cerrada de la misma: de ella forman parte solamente los antiguos alumnos y los profesores de los cursos que organiza el Tribunal de Cuentas con el patrocinio de la Fundación CEDDET. No es, por lo tanto, una red abierta a cualquier interesado en la fiscalización pública⁶.

En efecto, desde hace ya varios años el Tribunal de Cuentas imparte cursos en línea para funcionarios iberoamericanos –principalmente de las Entidades Fiscalizadoras Superiores o EFS iberoamericanas, pero no sólo de ellas: destinatarios de los cursos lo son todos aquellos interesados en el control externo económico-financiero público– sobre dos asuntos diferentes: uno de los cursos lleva por título «Fiscalización del sector público» (hasta la fecha se han celebrado 11 ediciones y está anunciada ya la 12ª edición), mientras que el segundo se ha venido titulado «La detección del fraude y la depuración de responsabilidades por las EFS» (5 ediciones por el momento y el anuncio de la 6ª edición, aunque el curso pasará a denominarse «El fraude en la gestión pública: su fiscalización y enjuiciamiento por las EFS»).

Los cursos tienen unas diez semanas de duración y suelen impartirse a un número aproximado de treinta alumnos por curso. Estas cifras dan una idea del potencial con que cuenta la REI en Fiscalización.

Por lo tanto, para formar parte de la REI en Fiscalización hay que haber seguido y superado cualquiera de los dos cursos que imparte –con el impagable apoyo y soporte técnico que presta la Fundación CEDDET– el Tribunal de Cuentas.

La REI en Fiscalización consiste en una plataforma de telecomunicación a la que se accede mediante un nombre de usuario y una contraseña. Como señala el Plan de Actividades de la REI en Fiscalización aprobado para 2011, la misión de esta red es generar y compartir conocimientos mediante el trabajo en red y promover el fortalecimiento de las EFS, de manera que se logren los siguientes objetivos generales:

⁶ Lo que no impide que puedan proporcionarse claves de acceso temporales a quienes estén interesados en conocer la REI en Fiscalización o participar puntualmente en alguna de las actividades.

- Mantener el contacto entre los profesionales iberoamericanos del área de fiscalización.

- Crear un foro permanente para la difusión de conocimientos, noticias y casos prácticos de las instituciones iberoamericanas de control externo.

- Servir como punto de contacto operativo entre profesionales que demanden colaboración de colegas de otros países para el desarrollo de sus tareas.

- Contribuir a la mejora continua de los programas de formación.

Para garantizar la consecución de los anteriores objetivos, la REI en Fiscalización ha definido unos principios de base para su funcionamiento:

- La organización de las actividades a través de un equipo coordinador, de carácter temático, que será rotativo, constituido por un coordinador temático por parte del Tribunal de Cuentas de España y un coordinador por parte de Iberoamérica. Asimismo, contará con el apoyo de una coordinación logística y técnica por parte de la Fundación CEDDET, que apoyará tanto a los coordinadores temáticos como a los miembros de la REI en el uso de la plataforma virtual y en la dinamización y realización de actividades.

- El consenso –como no puede ser de otra manera, tratándose de una red– entre los miembros de la REI acerca del tipo de actividades que se van a realizar y de las normas básicas para su puesta en práctica: foros de discusión, revista digital, cursos cortos de actualización de contenidos, documentación, etc.

- Crecimiento progresivo en número de actividades, documentación de interés y participantes de la REI en función de la demanda de sus miembros.

- Calidad de la documentación aportada y de las actividades planteadas.

- Participación activa de un porcentaje significativo de sus miembros a fin de conseguir un enriquecimiento progresivo del fondo documental de la REI y un afianzamiento de las relaciones personales y profesionales.

En cuanto a las actividades programadas, son las siguientes:

- En primer lugar, la revista digital de la REI en Fiscalización, a cuyo contenido se hará referencia más adelante.

La revista tiene por objetivo recoger las principales aportaciones de los miembros de la red sobre las novedades del área de fiscalización en sus instituciones y países, así como las conclusiones de los foros temáticos desarrollados, con el fin de difundir la labor dentro y fuera de la red.

La periodicidad –como ya se dijo– es semestral, previéndose los lanzamientos de cada número en junio y diciembre de cada año.

Los miembros –y cualquier persona que lo desee, ya que no es necesario formar parte de la REI para ser autor– pueden enviar sus aportaciones conforme a unas pautas de contenido y estilo de las que puede destacarse ahora la extensión máxima de cada artículo, que en principio no superará las cinco páginas. Se trata, por lo tanto, de contribuciones breves, sin grandes pretensiones doctrinales, cuyo objetivo es abordar de manera sencilla asuntos de interés para la comunidad iberoamericana de fiscalización pública externa.

La revista puede consultarse en el portal virtual de CEDDET y en el del Tribunal de Cuentas. El acceso a través de este último se produce desde el menú principal, en el apartado «Actividades de carácter general», subapartado «La biblioteca del Tribunal de Cuentas». Asimismo se procura la difusión de la revista mediante el envío a las EFS iberoamericanas y, en general, a las instituciones y organizaciones, nacionales e internacionales, que tengan relación con el control externo público, así como a aquellas personas que lo deseen y así lo expresen.

– En segundo lugar, la celebración de foros de expertos y de foros temáticos.

El objetivo de los foros de expertos es incentivar el intercambio de experiencias y conocimientos sobre una temática de interés entre los miembros de la red. El foro se coordina por un experto en el área, escogido para la ocasión. Al finalizar la discusión, se redacta un documento con las principales conclusiones, que se publica en la revista digital. Se celebran dos foros al año, con una duración de dos semanas cada foro.

Los foros temáticos son dirigidos por los propios coordinadores de la REI y por la persona que propuso el tema de discusión, si así lo desea. Se celebran varios foros temáticos al año de la misma manera que se constituyen grupos de discusión sobre los asuntos de interés para los miembros de la REI. Entre estos grupos hay que destacar los grupos de bienvenida para los nuevos miembros de la REI –esto es, para aquellos que superaron los cursos organizados por el Tribunal

de Cuentas a los que se hizo referencia– con el objetivo de facilitar el conocimiento de la plataforma de telecomunicación y el uso de las herramientas de la misma.

Tanto los foros de expertos como los foros temáticos cuentan con un documento de planificación en el que se recogen los objetivos del foro y las actividades que se van a realizar, así como una bibliografía sucinta sobre el asunto en cuestión.

– En tercer lugar, los denominados «cursos cortos» –por contraposición a los «cursos largos» de fiscalización y de enjuiciamiento mencionados antes, que son la matriz de la REI en Fiscalización– de actualización de conocimientos, de una o dos semanas de duración.

La idea que subyace a estos cursos –una idea obvia, por otro lado– es que la formación es permanente y que los miembros de la REI no la concluyen con la realización de los cursos que dan acceso a la REI, sino que necesitan actualizar y poner al día los conocimientos y las técnicas, habilidades o destrezas de la profesión. Se trata, por lo tanto, de reforzar los conocimientos de los miembros de la REI en temas de fiscalización. Cada año se imparten dos cursos, uno nuevo y una reedición de un curso anterior. A la finalización se hace entrega de un certificado digital de aprovechamiento a aquellos participantes que finalicen el curso satisfactoriamente.

– En cuarto lugar hay que destacar la existencia de un gestor documental en el que se albergan listados que agrupan documentos en español sobre temas diversos, desde legislación de los países iberoamericanos hasta informes de las EFS, pasando por temas de contabilidad, contratación, control interno, ingresos, gestión pública o urbanismo, por poner algunos ejemplos. La base de datos va en aumento y los miembros de la REI pueden disponer de una bibliografía en español cada vez más abundante sobre asuntos relevantes de la fiscalización pública.

En definitiva, la plataforma de telecomunicación de la REI en Fiscalización ofrece un lugar de encuentro virtual de todos los miembros de la REI⁷ en el que se desarrollan múltiples actividades y que alberga documentación de relevancia e interés para los cometidos propios de las personas que trabajan en las EFS iberoamericanas y otras instituciones de control. Basta con crear –y cultivar– el hábito

⁷ Los miembros de la REI en Fiscalización son en la actualidad –marzo de 2011– 456 personas, aunque no todos ellos sigan accediendo de modo regular a la plataforma. Por países, el grupo más numeroso lo forman los participantes de Brasil, Perú y Costa Rica. El dato de Brasil es revelador de la importancia que viene adquiriendo la lengua española como instrumento de comunicación y de saber.

de entrada con regularidad a la plataforma para acceder cómodamente a una red virtual que ofrece unos materiales, unas herramientas y unos contactos personales de utilidad indudable para quienes han hecho de la fiscalización pública su profesión.

4. LA REVISTA DIGITAL DE LA REI EN FISCALIZACIÓN

Por último, en esta somera descripción de la REI en Fiscalización conviene efectuar un repaso breve a la revista de la REI y, en especial, al contenido de la misma según se desprende de los seis números publicados hasta la fecha. La revista se organiza en torno a las siguientes secciones fijas:

– En primer lugar, la presentación del número, que se abre con el sumario y el editorial, a cargo del redactor jefe (siempre un antiguo alumno de los cursos dirigidos por el Tribunal de Cuentas con el apoyo de la Fundación CEDDET).

Hasta la fecha ha habido tres redactores jefe, de nacionalidades colombiana, peruana y argentina, sucesivamente, y está previsto que el siguiente sea de nacionalidad mejicana.

– En segundo lugar, una entrevista a un experto o funcionario destacado del área, bien español, bien latinoamericano (preferentemente).

En esta primera fase de la revista se pretende entrevistar a la máxima autoridad o alguna de las máximas autoridades de las EFS iberoamericanas.

El primer número de la revista se abrió con la entrevista al presidente del Tribunal de Cuentas, don Manuel Núñez Pérez. Preguntado por las razones del apoyo por parte de la institución española a una red virtual como la REI en Fiscalización, el presidente señalaba que la creación de una red de expertos en fiscalización de lengua española no podía sino ser vista con entusiasmo⁸.

Sucesivamente se ha entrevistado al contralor general de la República de Colombia, don Julio César Turbay Quintero (número 2); la

⁸ «Suele decirse que Internet tiene un número insuficiente de recursos en nuestra lengua si lo ponemos en relación con el número de hispanohablantes. Por eso, que se haya creado una comunidad virtual de conocimiento en un campo tan especializado como el de la fiscalización o auditoría públicas, en nuestra lengua, me parece un dato enormemente positivo, y el Tribunal de Cuentas quería apoyar esta iniciativa... Me complace saber que, al menos en esta ocasión, el mundo hispano está a la altura de los nuevos tiempos y no ha perdido el tren del progreso», Manuel NÚÑEZ PÉREZ, *Revista de la REI en Fiscalización*, nº 1, pág. 8.

vicecontralora general de la República del Perú, doña Rosa Urbina Mancilla (número 3); la subcontralora general de la República de Costa Rica, doña Marta Acosta Zúñiga (número 4); el presidente de la Auditoría General de la Nación Argentina, don Leandro Despouy (número 5), y el contralor general del Estado de la República de Bolivia, don Gabriel Herbas Camacho (número 6).

– En tercer y cuarto lugares, las secciones «Panorámicas» y «Artículo» contienen trabajos que hacen referencia a las distintas actividades que desarrollan las EFS iberoamericanas, básicamente, la auditoría o la fiscalización públicas.

Así, en «Panorámicas» se han publicado los siguientes artículos: «La participación ciudadana como instrumento de lucha contra la corrupción», «Los sistemas de gestión y de control en la mejora institucional. El caso colombiano» y «La potestad sancionadora de los órganos de control fiscal en Venezuela» (número 1); «Las EFS y el buen gobierno» y «Héroes del control» (número 2); «Consideraciones sobre el nuevo marco normativo de la INTOSAI» y «Gestionando el conocimiento en la CGR del Perú» (número 3); «Las EFS y su papel ante la crisis financiera actual», «El control preventivo: un nuevo enfoque del control en Perú» y «Marco legal y constitucional de la rendición de cuentas de los municipios ante el Tribunal de Cuentas de la provincia de Entre Ríos (Argentina) y su verificación» (número 4); «La revisión de los pares: el caso de la CGR del Perú» y «La potestad sancionatoria de la CGR costarricense y sus peculiaridades» (número 5), y «La EFS de México. Una mirada a su independencia y sus logros» y «Estructuras de control federal en Argentina» (número 6).

La sección «Artículo» ha incluido en los diferentes números los siguientes trabajos: «El control fiscal del futuro» (número 1), «Ética y fiscalización» (número 2), «Las auditorías realizadas por las EFS como herramienta para combatir el fraude estatal» (número 3), «Participación ciudadana y EFS: retos para la democratización del control institucional» (número 4), «Papel de las EFS en la lucha contra la corrupción: medidas preventivas» (número 5) y «Resultados de los procedimientos administrativos originados en las faltas relacionadas con la declaración jurada de bienes, tramitados por la CGR de Costa Rica» (número 6).

– En quinto lugar, la sección «Firmas invitadas» ha recogido los siguientes artículos: «La gestión en los Tribunales de Cuentas» (número 1), «Quién controla al controlador» (número 2), «Fiscalización por las EFS de la actividad urbanística» (número 3), «Aproximación a la auditoría operativa en España: especial referencia a las Corporaciones Locales» (número 4), «Sistemas de control público en Argenti-

na» (número 5) y «La rendición de cuentas: una expresión antigua de vida renovada» (número 6).

En sexto lugar, la sección «Nuestras EFS» (denominada «Nuestras Administraciones» en los dos primeros números) pretende dar cuenta de la realidad del control externo en los países iberoamericanos; así, se han publicado los siguientes artículos: «Colombia» (número 1), «Honduras» (número 2), «El control de la gestión económico-financiera pública en España» (número 3), «Experiencias de auditoría de gestión en la provincia de Salta, Argentina» (número 4), «Control externo en Uruguay» (número 5) y «El quehacer de la EFS de México» (número 6).

– Por último, la sección «Actividades de la REI en Fiscalización. Eventos y convocatorias» da cumplida cuenta de las actividades programadas y desarrolladas durante el semestre en la plataforma de telecomunicación de la REI en Fiscalización.

Como ya se señaló, una de las actividades que se programan son los foros, que pueden ser tanto temáticos como de expertos. Los asuntos sobre los que han versado los foros y de los que ha quedado noticia en la revista son los siguientes:

Por lo que hace referencia a los foros temáticos, han tratado –previa consulta a los integrantes de la REI– estos asuntos: el control interno; la auditoría operativa; las responsabilidades y la fiscalización (comunicación a otros órganos, exigencia ante las EFS); el control fiscal participativo; los límites en el ejercicio del control fiscal; las prácticas fiscalizadoras contra la corrupción y su normatividad; los informes de auditoría: las recomendaciones y el seguimiento de las mismas; la comunicación de las EFS con la opinión pública; la transparencia y la rendición de cuentas en las EFS; los nuevos campos de actuación (el papel de las EFS ante la crisis), y la colaboración entre las EFS.

Por su parte, con los foros de expertos se pretende conseguir un grado más avanzado de conocimiento y hasta la fecha han versado sobre la gestión en los Tribunales de Cuentas; el control de la aplicación del principio de transparencia en la contratación pública; la metodología para la autoevaluación de las EFS (experiencia del Tribunal de Cuentas Europeo); la sociedad civil y las EFS: la participación ciudadana y la rendición de cuentas del control institucional en América latina, y la exigencia de responsabilidades derivadas del manejo de fondos públicos por el Tribunal de Cuentas de España: algunas notas de Derecho comparado.

5. CONCLUSIONES

La creación de la REI en Fiscalización es una contribución, por modesta que sea, del Tribunal de Cuentas a la creación de redes virtuales de conocimiento en español. Se trata de un primer paso en la dirección en la que corren los tiempos, aunque falte por ver si se produce la consolidación y extensión de esta red como comunidad virtual de referencia intelectual en el ámbito del control externo público iberoamericano.

Algún autor ha señalado la importancia que ha tenido históricamente, desde el descubrimiento, la aportación española a la educación en América y se ha mostrado convencido de que la educación, en concreto la educación universitaria y, dentro de ella, la formación de post-grado, seguirá siendo la principal aportación de España doscientos años después de la independencia de América⁹. La consolidación de la democracia en esa región necesita recursos de diversa índole y España puede aportar –por finalizar con los conceptos con los que se iniciaban estas líneas– los recursos de «poder blando» de que dispone, tales como la educación, para ayudar a la consolidación institucional que precisan los sistemas democráticos.

El Tribunal de Cuentas impulsa la cooperación y la difusión del conocimiento por medios variados, uno de los cuales ha sido la creación, con la cooperación necesaria de CEDDET, de la REI en Fiscalización. La condición previa para la constitución y el impulso de la REI ha sido y sigue siendo la formación proporcionada a los funcionarios iberoamericanos a través de los cursos en línea, impartidos igualmente con el apoyo de CEDDET. Es esta formación de cuadros y de empleados de todas las categorías la que ha hecho posible el nacimiento del conjunto de interrelaciones que se establecen en la red al amparo de o bajo la influencia o la *auctoritas* de una institución española, el supremo órgano fiscalizador público.

Sin embargo, este fortalecimiento actual de la presencia española bajo formas de poder blando no debe hacernos olvidar, como recuerda Noya¹⁰, que el español es de todos, que es un bien público o «de red», compartido con los países latinoamericanos, y que llegará un día –no muy lejano, si América Latina sigue creciendo a los ritmos actuales– en el que aquellos países dejarán de exportar solo materias primas para exportar también la cultura y la lengua española y, en definitiva, conocimientos, educación y formación.

⁹ SÁNCHEZ LAMBÁS, J., en AAVV (2008), pág. 159.

¹⁰ NOYA, J. (2008), pág. 4.

La lengua, como quedó señalado anteriormente, es uno de los instrumentos del poder blando. España tiene la responsabilidad de una historia y de una cultura que aún lidera por su potencia creativa, editorial y productora¹¹, pero no es el país con mayor número de hablantes en español: esta posición le corresponde a Méjico, que parece estar siendo ya más activa que España en la enseñanza del español en Estados Unidos¹².

Concluyendo: el Tribunal de Cuentas y la Fundación CEDDET han impulsado la constitución de la REI en Fiscalización, una red virtual de conocimiento en la que la lengua española es el vehículo de comunicación entre los miembros de la misma, pertenecientes todos ellos a países de la comunidad iberoamericana. Por tradición y por la posición relativa que todavía ocupa hoy, el Tribunal de Cuentas ejerce una cierta *auctoritas* conferida por el «poder blando» que le corresponde ejercer en cuanto institución española. En todo caso, el mérito del impulso inicial de la creación de la REI nadie puede arrebatárselo ya.

Sin embargo, cada vez más las élites de Iberoamérica estarán en condiciones de proporcionar la formación que ofrecen hoy los funcionarios al servicio del Tribunal de Cuentas español y que ellas recibieron. Previsiblemente la REI en Fiscalización acabará por contar con una presencia mayor de profesionales iberoamericanos capacitados para capacitar –valga la redundancia y por utilizar un término de uso común en Iberoamérica–, para formar a los colegas de la fiscalización pública, incluidos los españoles. Una situación que, cuando se produzca, habrá que saludar con alegría porque redundará sin duda en beneficio de todos.

Por definición, las redes de conocimiento carecen de un centro único y, antes bien, configuran mallas con diferentes nudos interrelacionados. El liderazgo que pueda ejercerse en un momento determinado, por circunstancias iniciales debidas a la historia o al mayor peso relativo de un país en el conjunto de los pertenecientes a la misma comunidad, desaparece y otro u otros pasan a ocupar el lugar vacante y a ejercer el sutil «poder blando» derivado del mayor prestigio, o, sencillamente, la red se democratiza todavía más y nadie ocupa ya una posición de influencia mayor que la de los restantes.

En todo caso conviene recordar que los miembros de la REI pertenecen todos a países iberoamericanos que forman parte de una misma tradición histórica, con valores compartidos y con una lengua

¹¹ RUBIO, F., y URRUTIA, J. (2011).

¹² NOYA, J. (2008), pág. 4.

común. Siguiendo de nuevo a Noya, hay que ser conscientes de que para dialogar de igual a igual con América Latina urge reconocer que buena parte del poder blando y de la buena imagen de España en el mundo se deben precisamente a la Comunidad Iberoamericana de Naciones¹³.

Consolidar la REI en Fiscalización, por lo tanto, no es fortalecer la posición de un país –España– sobre la de los demás, sino reforzar la presencia de la comunidad iberoamericana, en especial la de habla española, en la comunidad más amplia de la fiscalización pública, en la INTOSAI y, en general, en la teoría y en la práctica de la gestión y el control públicos en todo el mundo, ámbitos en los que la presencia de la cultura anglosajona impone sus pautas, reglas y procedimientos, conformando un estilo de gestionar y de fiscalizar o auditar que no tiene por qué ser el definitivo ni el mejor ni, sobre todo, el único.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

– AAVV (2008): *España en un mundo globalizado. Ciudadanía, cohesión social e institucionalidad: construyendo gobernanza democrática*. FIIAPP, Colección Documentos de Gobernanza y Globalización, 2008, 186 págs.

La publicación recoge las ponencias e intervenciones del grupo de expertos convocados por la Fundación Internacional y para Iberoamérica de Administración y Políticas Públicas (FIIAPP) a una jornada de reflexión el 22 de enero de 2008, en el marco del 10º aniversario de la Fundación.

Disponible en Internet: [http://www.fiiapp.org/uploads/publicaciones/Espana_en_un_mundo_\(2\)_3.pdf](http://www.fiiapp.org/uploads/publicaciones/Espana_en_un_mundo_(2)_3.pdf)

– NOYA, J. (2008): «La contribución de América Latina al poder blando de España en el mundo», Real Instituto Elcano, *ARI*, nº 79/2008, páginas 1-6.

Disponible en Internet: http://www.realinstitutoelcano.org/wps/portal/rielcano/contenido?WCM_GLOBAL_CONTEXT=/elcano/elcano_es/zonas_es/imagen+de+espana/ari79-2008

– RUBIO, F., y URRUTIA, J. (2011): «La debilidad actual del español», diario *El País*, jueves 3 de marzo de 2011.

¹³ NOYA, J. (2008), pág. 6.

*Revista Técnica de los Tribunales de Cuentas (RTTC). Análisis y contenidos del primer número de la Revista Técnica de los Tribunales de Cuentas de Brasil**

Antonio Manuel Simoes Iglesias
Letrado del Tribunal de Cuentas

I. PRESENTACIÓN

En septiembre de 2010 se editó el número cero de la *Revista Técnica dos Tribunais de Contas* (en adelante *RTTC*) o, lo que es lo mismo, de la *Revista Técnica de los Tribunales de Cuentas de Brasil*, con el objetivo primordial de divulgar, de forma sistemática, artículos y reflexiones doctrinales sobre el control público.

La publicación muestra una clara vocación universal al pretender dar cobertura no sólo a la labor creativa de autores nacionales, sino también a aquellas opiniones y estudios especializados de técnicos de otros países sobre materias relevantes en el ámbito del control público en general y del control externo en particular, que se puedan derivar de la actuación de los respectivos Tribunales de Cuentas. Nos encontramos, por tanto, ante un instrumento de difusión de ideas, de indudable utilidad, que como cualquier otra revista especializada en esta materia pretende aproximar a los distintos profesionales y a los órganos de control externo al que pertenecen, con independen-

* Editorial Fórum. Belo Horizonte. Año 1, nº 0, septiembre de 2010, 298 págs.

cia de su denominación (Tribunal de Cuentas, Tribunal de Contas, Contraloría, Sindicatura, Court of Audit, Cour des Comptes, National Audit Office, Corte dei Conti, Government Accountability Office...), al ser más las semejanzas que las diferencias en los elementos esenciales de las competencias que legalmente tienen atribuidos.

La *RTTC* nace con el soporte editorial de diversas asociaciones y organizaciones, de carácter civil, que promueven, representan y defienden los intereses de los miembros de los Tribunales de Cuentas de Brasil, además de promover el intercambio de información, la organización de conferencias o la publicación de trabajos. Así tenemos la *ATRICON* (Asociación de los Miembros de los Tribunales de Cuentas de Brasil), con una importante actuación en el ámbito de la coordinación de las actividades de las Cortes de Cuentas de Brasil, estimulando y manteniendo el intercambio entre los asociados y entre esas mismas Cortes con el fin de introducir mejoras e innovaciones de tipo científico y técnico; la *ABRACOM* (Asociación Brasileña de los Tribunales de Cuentas de los Municipios), con ese mismo estímulo de intercambio y con el propósito de ampliar la eficacia del control en el ámbito municipal, y el Instituto Rui Barbosa, que constituye un importante centro de investigación y divulgación de estudios tendentes a mejorar y perfeccionar los servicios de las Cortes de Cuentas del país.

Para situar al lector en la realidad del control externo que opera en Brasil y una vez que la revista alude, nominalmente, a «Tribunales de Cuentas», resulta conveniente precisar, dada su diversidad, a qué instituciones nos estamos refiriendo.

II. TRIBUNALES DE CUENTAS QUE OPERAN EN BRASIL

La República Federal de Brasil cuenta con 26 estados más el Distrito Federal, donde se encuentra la capital, Brasilia. En Brasil actúan el Tribunal de Cuentas de la Unión, los Tribunales de Cuentas de los Estados, el Tribunal de Cuentas del Distrito Federal, los Tribunales de Cuentas de los Municipios y el Tribunal de Cuentas del Municipio del Estado de São Paulo y el del Municipio del Estado de Río de Janeiro.

Debe indicarse, asimismo, que en los respectivos Tribunales de Cuentas actúa el Ministerio Público (Ministerio Fiscal, Fiscalía General o Procuraduría General). En el ámbito contable, conocido como Ministerio Público Especial o de Cuentas, le corresponde promover la defensa del orden jurídico, así como garantizar la observancia, por

la Administración Pública, de los principios constitucionales de legalidad, moralidad, publicidad e eficiencia.

La Constitución de la República Federal, promulgada el 5 de octubre de 1988, dedica los artículos 71 a 74 a las competencias del Tribunal de Cuentas de la Unión. El control externo corresponde al Congreso Nacional, sede del poder legislativo, compuesto por la Cámara de los Diputados y por el Senado Federal, y se ejerce con el auxilio del Tribunal de Cuentas de la Unión. Este Tribunal, con sede en el Distrito Federal, tiene jurisdicción en todo el territorio nacional y está integrado por nueve ministros (consejeros). Los ministros son elegidos entre nacionales de más de treinta y cinco años y menos de sesenta y cinco, con acreditados conocimientos jurídicos, contables, económicos, financieros o de Administración Pública, con más de diez años de ejercicio profesional. Un tercio de los ministros son elegidos por el presidente de la República y dos tercios por el Congreso Nacional.

De acuerdo con la Constitución y con su Ley Orgánica, de 16 de julio de 1992, compete, fundamentalmente, al Tribunal de Cuentas de la Unión:

– El enjuiciamiento de las cuentas de los administradores y demás responsables de los fondos, bienes y valores públicos de las unidades de los poderes de la Unión y de las entidades de la denominada Administración indirecta, incluidas las fundaciones y sociedades creadas y financiadas por el poder público federal, así como de las cuentas de quienes hayan originado la pérdida, extravío o cualquier otra irregularidad de la que resulte un perjuicio para el erario público.

– Proceder, por iniciativa propia o a instancia del Congreso Nacional, a la fiscalización contable, financiera, presupuestaria, operacional y patrimonial de las unidades de los poderes de la Unión, así como de las entidades antedichas.

Es interesante resaltar que las funciones de esta Corte son amplias y diversas y se pueden agrupar en funciones de enjuiciamiento y fiscalizadoras (ya referidas), consultivas (mediante la emisión de informes previos sobre las cuentas que han de rendir anualmente los jefes del poder ejecutivo, legislativo y judicial), informativas (a solicitud del Congreso Nacional), sancionadoras (imposición de multas), correctivas (anulación de un acto administrativo en caso de que se haya detectado una irregularidad y no se haya atendido el cumplimiento de la Ley), normativas (poder reglamentario para la expedición de instrucciones y actos normativos), de audiencia (admisión de denuncias) e incluso de carácter educativo (información sobre procedimientos y formulación de recomendaciones).

Los Tribunales de Cuentas de los Estados son órganos fiscalizadores y controladores de la gestión de fondos públicos, presupuestaria y financiera del respectivo Estado y responsables del análisis de las cuestiones jurídicas sobre el gasto público. Con carácter general están compuestos por siete miembros que reciben el título de consejeros.

Por cada Estado existe un Tribunal de Cuentas, hasta un total de veintiséis, a los que hay que sumar el del Distrito Federal. Así, está el Tribunal de Cuentas del Estado de Acre, el del Estado de Alagoas, el del Estado de Amapá, el del Estado de Amazonas, el del Estado de Bahía, el del Estado de Ceará, el del Estado de Espírito Santo, el del Estado de Goiás, el del Estado de Maranhão, el del Estado de Mato Grosso, el del Estado de Mato Grosso del Sur, el del Estado de Minas Gerais, el del Estado de Pará, el del Estado de Paraíba, el del Estado de Paraná, el del Estado de Pernambuco, el del Estado de Piauí, el del Estado de Río de Janeiro, el del Estado de Río Grande del Norte, el del Estado de Río Grande del Sur, el del Estado de Rondônia, el del Estado de Roraima, el del Estado de Santa Catarina, el del Estado de São Paulo, el del Estado de Sergipe y el del Estado de Tocantins.

El Distrito Federal, si bien es equivalente a un Estado, no es susceptible de subdividirse en municipios, por lo que carece de municipios bajo su jurisdicción. Dispone de su propio Tribunal de Cuentas, al que corresponde el examen de materias comunes a los Estados y a los municipios, que en este caso son todas del Distrito Federal.

En el ámbito municipal actúan los Tribunales de Cuentas de los Municipios. En este orden existen seis Tribunales de Cuentas: el de los Municipios del Estado de Bahía, el de los Municipios del Estado de Ceará, el de los Municipios del Estado de Goiás, el de los Municipios del Estado de Pará, el del Municipio del Estado de São Paulo y el del Municipio del Estado de Río de Janeiro.

En alguno de los Estados de la Federación apenas actúa el Tribunal de Cuentas del Estado correspondiente, con competencias en la fiscalización de las cuentas del respectivo Estado y de los municipios del que forman parte. En otros, actúan el Tribunal de Cuentas del Estado y los Tribunales de Cuentas de los municipios. Por último, en los Estados de São Paulo y Río de Janeiro operan el Tribunal de Cuentas del Estado y el Tribunal de Cuentas del Municipio, donde los respectivos Tribunales analizan las cuentas de las capitales estatales.

III. LA LEY DE RESPONSABILIDAD FISCAL. OBJETO DEL PRIMER NÚMERO DE LA RTTC

El desarrollo de labor competencial de los diferentes Tribunales de Cuentas de la República Federal ha tenido mucho que ver con la promulgación, el 4 de mayo de 2000, de la Ley de Responsabilidad Fiscal (en adelante LRF), que no sólo ha fortalecido las instituciones fiscales, sino que ha establecido un amplio marco de planificación, ejecución y transparencia fiscal en el ámbito federal, estatal y municipal. Con esta Ley se establece un régimen de orden y responsabilidad en el gasto de los Estados mediante la aplicación de mecanismos para la planificación y ejecución del presupuesto, así como para la adecuada gestión de los recursos públicos. Con respecto a las recaudaciones, la Ley exige la retención de transferencias federales discrecionales a los Estados y Municipios que no recaudan sus propios impuestos de manera efectiva.

Entre otras disposiciones, la Ley exige la presentación de informes cuatrimestrales sobre la administración fiscal que contengan una descripción detallada de la ejecución del presupuesto y del cumplimiento de las disposiciones de la Ley. Además, establece como límites al gasto de personal, incluidas pensiones y pagos a contratistas, un 50% del gasto del gobierno federal y un 60% del gasto de los gobiernos estatales y municipales. En caso de que estos límites se rebasen, en un plazo de ocho meses se deberán aplicar las medidas necesarias para corregir para la diferencia producida. Asimismo, se prevé la imposición sanciones concretas, incluso penas de prisión, a los funcionarios públicos que contravengan las disposiciones de la Ley o realicen actividades fiscales no permitidas legalmente de acuerdo con la legislación nacional sobre los delitos fiscales. En materia de deuda pública, se establece un límite del 120% del ingreso corriente a los niveles nacional y estatal. Si se excede este porcentaje, la deuda tiene que reducirse nuevamente a un valor inferior al tope en los siguientes 12 meses, y no se permite ninguna forma de endeudamiento hasta que eso ocurra. Asimismo, el endeudamiento no puede exceder del volumen del gasto en capital y no se permiten los préstamos entre el gobierno nacional y los gobiernos estatales y municipales.

Cumplida una década de la promulgación de la LRF, la nueva publicación ha querido conmemorar este aniversario dedicando su primer número al estudio monográfico de la repercusión de la Ley tras esos años de vigencia.

La RTTC, en su presentación, resalta que con la LRF se ha producido una especie de despertar de los Tribunales de Cuentas al

descubrir que era preciso crear mecanismos actuales para ejercer con oportunidad y control preciso los objetivos de una ley que pretendía, como pretende, la planificación y la transparencia. La búsqueda de un conjunto de reglas de fiscalización y control nacional se convirtió en una necesidad imperiosa. Los criterios aplicados hasta ahora se revelaron insuficientes para una correcta evaluación de la gestión del sector público. Así, se ha creado un amplio foro constituido por los distintos Tribunales de Cuentas, con la participación del Ministerio de Planificación, Presupuestos y Gestión y del Banco Interamericano de Desarrollo, en el que han surgido ideas para la creación de un avanzado programa de modernización de los órganos de control externo el Programa de Modernización del Sistema de Control Externo de los Estados, Distrito Federal y Municipios (PROMOEX).

Este programa es un referente en la evolución de las Cortes de Cuentas de Brasil, de ahí que la RTTC pretenda contribuir para lograr una eficaz consecución de los objetivos indicados. Al mismo tiempo surgen iniciativas legislativas importantes que serán examinadas por la RTTC, como la creación del Consejo Nacional de los Tribunales de Cuentas, la Ley de Calidad Fiscal o la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. Es en este escenario en el que se comprende la necesidad y la utilidad de una publicación como la RTTC.

La revista agrupa, en un solo volumen, un total de dieciséis artículos elaborados por especialistas en la LRF, la mayoría pertenecientes a los Tribunales de Cuentas de Brasil. El objeto de estos estudios es el análisis y evaluación de sus diez años de vigencia, así como su impacto en la Administración Pública y en la actuación de los Tribunales de Cuentas, en particular si se tiene presente que es a estos últimos a quien corresponde fiscalizar la correcta aplicación de la LRF.

Siendo conscientes de la diversidad y especialización de la temática que forma parte de los estudios que componen este primer número, trataremos, de la forma más práctica y rigurosa posible, el contenido de cada uno de ellos, con especial atención a aquellos artículos que atribuyen un mayor protagonismo a la actuación de los Tribunales de Cuentas.

IV. CONTENIDO DE LOS ESTUDIOS QUE INTEGRAN LA RTTC

El primer artículo dedicado a la LRF se titula «Resultado comparativo de los principales gobiernos brasileños después de diez años de LRF» y se ha elaborado por los economistas José Roberto Afonso, Guilherme Luís Nilson Pinto de Carvalho y Kleber Pacheco de Castro.

Estos tres autores pretenden abordar la situación de las finanzas brasileñas después de la entrada en vigor de la Ley, desde la evolución de los indicadores fiscales más utilizados por los analistas y desde los límites impuestos por la misma, centrados en los gastos de personal y la deuda consolidada.

Los indicadores fiscales se sitúan en las necesidades de financiación y en la deuda líquida del sector público. El resultado nominal debería ser la información más trascendente revelada por las necesidades de financiación. Así, el déficit nominal federal, un 3,43% del PIB, ha superado el déficit del sector público (3,34%), escondiendo esta discrepancia un hecho inédito: en el auge de la crisis, los gobiernos estatales registraron un superávit nominal del 0,11% del PIB en 2009. La mejora del resultado nominal estatal en los últimos años ha sido manifiesta: 1,10 puntos del PIB en comparación con el resultado de 2008 y 3,07 puntos en la comparación con el de 2002. En contraposición a estos datos, con el resultado federal se alcanzan 2,61 puntos respecto a 2008 y 2,76 puntos del PIB respecto a 2002. Los esfuerzos estatales y federales han actuado al mismo tiempo, pero en sentido inverso.

Respecto a la deuda pública, la deuda federal aumentó en 6,1 puntos del PIB, descendiendo la estatal hasta 0,4 puntos. Tomando de nuevo el ejercicio 2002 como punto de comparación, se repite la misma tendencia en cuanto a un rendimiento mucho más favorable respecto a los Estados que a la Unión. La deuda de aquéllos disminuyó en 3,7 puntos del producto, mientras que la federal se redujo apenas en 2,3 puntos. El análisis del periodo post-LRF acentúa aún más la disparidad en la evolución de la deuda pública, aumentando la deuda federal en 1,2 puntos del PIB entre 2000 y 2009, y disminuyendo la de los Estados en 2 puntos en ese mismo periodo.

En materia de transparencia fiscal, la LRF contiene instituciones que no han sido creadas y reglas que no han sido desarrolladas o que aún no han entrado en vigor. Se exige que los instrumentos de transparencia de la gestión fiscal (Informes de Gestión Fiscal y de Ejecución Presupuestaria) sean divulgados, constatándose que han sido pocos los gobiernos que han difundido los Informes exigidos por la Ley. La LRF trata por igual a todos los entes de la Federación, que deberán divulgar la información de forma reglada para así poder comparar las distintas unidades de gobierno.

El Informe de Gestión Fiscal permite el control de los dos límites fundamentales de la LRF: los gastos de personal y la deuda consolidada.

En el caso de la Unión, los gastos de personal han pasado del 30,5% de los ingresos corrientes líquidos o rendimientos al 34,7% en el periodo que comprende los ejercicios 2008 y 2009. El denominado superávit primario ha caído del 16,7% al 9% de esos rendimientos. El empeoramiento de las cuentas federales contrasta con el comportamiento de las cuentas de São Paulo.

De las diecisiete Administraciones analizadas (federal, nueve estatales y siete municipales), el gobierno federal ha sido es el que más ha incrementado los gastos de personal.

Transcurridos diez años de la entrada en vigor de la LRF, los gobiernos estatales y municipales presentan un mejor rendimiento fiscal, sorprendentemente positivo, justamente al contrario que el gobierno federal. Prácticamente todos los Estados adoptaron claramente una política anticíclica por la vía del aumento del gasto público amparado en el aumento de la inversión, manteniendo el control de gastos permanentes, como los de personal, y reduciendo la deuda líquida. En el ámbito de las cuentas federales, el compromiso con la austeridad se ha dejado atrás, mientras que los Estados e incluso los Municipios han seguido un patrón de conducta mucho más responsable.

Los autores concluyen que si la responsabilidad fiscal constituye un régimen que se puede considerar consolidado en el marco estatal y municipal, ha llegado el momento de que el gobierno federal también se someta de forma plena al nuevo régimen, lo que implica que su deuda consolidada esté sujeta a límites, conforme establece la Constitución de 1988.

El auditor fiscal de Control Externo del Tribunal de Cuentas de Santa Catarina, Jânio Quadros, rubrica el siguiente estudio de la Ley con el título «LRF: pasado y futuro».

El autor, en este trabajo, trata de forma sintética, por un lado, los beneficios proporcionados por la Ley y, por otro, analiza los desafíos futuros que aún le quedan por alcanzar.

La Ley es una especie de manual del gestor público, estableciendo reglas de planificación, recaudación de ingresos y gestión del gasto público, de transferencias voluntarias, la transmisión de recursos públicos al sector privado, endeudamientos a corto y largo plazo, gestión patrimonial, control y fiscalización. La contribución más significativa de la LRF ha sido el establecimiento de la regla de Transparencia de la Gestión Fiscal, que, como se ha señalado, obliga a los gobiernos a la publicación y divulgación de los instrumentos de transparencia de la gestión fiscal. Además, el gestor público asume, entre otras obliga-

ciones, la de incentivar la participación popular y la realización de audiencias públicas durante el proceso de elaboración y discusión de los Presupuestos y la de adoptar un sistema integrado de administración financiera y control que responda al patrón de calidad mínimo establecido por el Poder Ejecutivo de la Unión.

Otro de los efectos positivos de la LRF sobre las finanzas públicas ha sido el superávit obtenido por Estados y Municipios. Asimismo, ha servido para reforzar otras normas y reglamentos, lo que ha dado uniformidad nacional a procedimientos y técnicas presupuestarias, contables y financieras y ha proporcionado transparencia a las informaciones generadas por la Administración Pública, inhibiendo, además, la comisión de actos irregulares y lesivos para el erario público.

La Ley ha creado nuevos controles contables y financieros aplicables de igual forma al Ejecutivo, Legislativo y Judicial, al Tribunal de Cuentas y al Ministerio Público.

Como desafíos futuros, se indica la necesidad de mejorar la calidad de la planificación pública, entendida la planificación como sinónimo de buen gobierno, así como la puesta en funcionamiento del Consejo de Gestión Fiscal. Los futuros desafíos también afectan a los Tribunales de Cuentas en la medida en que éstos poseen un compromiso estratégico en la consolidación de la LRF, que ha de ser aplicada de igual manera a todos los entes de la Federación. Con el desarrollo de las competencias y responsabilidades previstas en la Ley, la actuación de los Tribunales se fortalecerá al haberse ampliado las fronteras del control externo. No obstante, la Ley ha sido algo injusta al tratar igualmente a Tribunales de Cuentas que poseen realidades financieras diferentes.

A continuación se presenta un trabajo titulado «El control de la LRF. La experiencia del Tribunal de Cuentas del Estado de São Paulo (TCESP). Diez años de vigencia» a cargo de Flavio C. de Toledo Jr., asesor técnico del Tribunal de Cuentas del Estado de São Paulo, y Sérgio Ciquera Rossi, secretario director general y sustituto del consejero del Tribunal de Cuentas del Estado de São Paulo. Se alude a la creación del Sistema de Auditoría Electrónica del Estado de São Paulo (AUDESP), que capta mensualmente los datos presupuestarios de quienes están bajo su jurisdicción, y alerta, de forma inmediata, a los gestores en caso de que se produzcan riesgos fiscales.

Las reflexiones vertidas se vertebran en tres campos de actuación: estimular la correcta planificación presupuestaria, combate del déficit presupuestario y la consecuente reducción de la deuda a corto y largo plazo, y el adecuado cómputo de los gastos de personal.

Uno de los grandes pilares en los que se asienta la LRF, junto a la transparencia fiscal, ha sido la planificación en la gestión de los fondos públicos. En este aspecto son importantes las recomendaciones realizadas por el TCESP, tanto al Estado como a los Municipios (mejor planificación de los programas gubernamentales en las leyes de presupuestos; clara identificación de las dotaciones en el presupuesto anual; en cuanto a la respectiva ley presupuestaria anual, la previsión, por su parte, de metas físicas para todos los programas de gobierno, la limitación de la autorización previa de los créditos complementarios a la inflación prevista para el siguiente ejercicio, la definición y detalle del gasto y su extensión a todas las entidades públicas del Municipio de acuerdo con el principio constitucional de unidad presupuestaria).

Aún con anterioridad a la entrada en vigor de la LRF, el TCESP siempre se ha preocupado por combatir el déficit presupuestario de los respectivos Municipios, de ahí que para esta Corte el resultado entre ingresos o rendimientos obtenidos y gastos realizados sea el más relevante para la valoración financiera de las esferas locales.

Con respecto a la deuda a corto plazo se alude al polémico artículo 42 de la LRF, que impide que los gastos de los últimos ocho meses del mandato se transmitan al futuro gestor político.

La LRF resulta innovadora al prescribir que el límite y control de los gastos de personal se produzcan en el círculo restringido de cada Poder, de forma que los Tribunales de Cuentas alertaran al jefe del Poder correspondiente si dichos gastos sobrepasan el 90% del límite. Estos gastos no se valoran en números absolutos, nominales, monetarios, sino a partir una relación porcentual existente en 12 meses, figurando en el numerador el montante de gasto, y en el denominador, los ingresos corrientes líquidos.

Bajo el título «La representación federal como condición de eficacia de la LRF», el auditor de Control Externo del Tribunal de Cuentas del Distrito Federal, Luiz Genedio M. Jorge, vierte una serie de consideraciones sobre la producción, en la sociedad, de los efectos pretendidos por el legislador.

Para que la Ley consiga sus objetivos es primordial la colaboración de las Cortes de Cuentas, una vez que éstas alcanzan a todos los gestores públicos, destinatarios directos de los principios en ella dispuestos. Esta colaboración sería aún más determinante si se hubiera puesto en funcionamiento el Consejo de Gestión Fiscal, todo ello en un marco de actuación en el que la descentralización del poder se concibe como un instrumento fundamental para el ejercicio de la democracia. Concede una especial importancia al principio de transparencia fiscal, así

como a los instrumentos que la posibilitan (Informes de Gestión Fiscal y de Ejecución Presupuestaria) y su necesaria divulgación. Aborda, por último, en este breve análisis la exigencia, por parte de la Administración Pública, de la creación de un sistema de contabilidad de costes que permita la valoración y seguimiento de la gestión presupuestaria, financiera y patrimonial.

El siguiente estudio sobre la Ley, «Gastos de personal en los diez años de gestión fiscal responsable: experiencias para el equilibrio de las cuentas públicas», se ha confeccionado por Licurgo Mourão, auditor y consejero sustituto del Tribunal de Cuentas del Estado Minas Gerais, por Gelzio Viana Filho, inspector de Control Externo de ese mismo Tribunal, y por Marlon Nonato Nascimento, técnico de Control Externo, también perteneciente a ese Tribunal.

Los autores resaltan la necesidad de la imposición de límites a los gastos públicos, en particular a los gastos de personal, respecto de los que, a pesar de los esfuerzos tendentes a su limitación desde la implantación, desde hace una década, de los fundamentos para alcanzar una gestión fiscal responsable, continúan en línea ascendente, sobre todo en el ámbito federal.

La LRF establece una mayor responsabilidad del gestor al exigirle una actuación planificada y transparente, todo ello con el fin de prevenir riesgos y corregir desviaciones que pudieran afectar al equilibrio de las cuentas públicas. Si los límites en esta materia, impuestos en las tres esferas de gobierno, no se respetan, el ente público correspondiente corre el riesgo de sufrir serias restricciones en su actuación. Como ya se ha indicado, los Tribunales de Cuentas alertarán a los poderes públicos cuando se supere el límite prudencial del 90%.

Para delimitar bien el concepto, se entiende por gastos de personal a todo aquel desembolso satisfecho a título de contraprestación por el trabajo prestado a la Administración Pública. Este concepto se amplía con la LRF, en el que se comprende el montante de los gastos del ente federal correspondiente a personal activo, inactivo y pensionistas que perciban cualquier especie remuneratoria. De acuerdo con la propia Ley, los contratos administrativos celebrados con terceros, en los que se produce la sustitución de empleados públicos, serán computados como otros gastos de personal.

El consejero Luiz Sergio Gadelha Vieira presenta algunas ideas sobre la responsabilidad fiscal, que sintetiza bajo el título «La modernización de los Tribunales de Cuentas y la LRF», resaltando el papel trascendental de las Cortes de Cuentas en la correcta fiscalización de esa responsabilidad.

Relata, de forma breve, la fase de tramitación de la LRF, en la que los Tribunales de Cuentas colaboraron en el perfeccionamiento de la responsabilidad fiscal y participaron en la divulgación y explicación de la nueva Ley. También hace una mención especial a los encuentros celebrados en el marco de la ATRICON.

La implicación de los Tribunales de Cuentas en el cumplimiento de los objetivos de la LRF originó una mayor aproximación entre estas Cortes y el gobierno federal que se ha plasmado en la ejecución del Programa de Modernización del Sistema de Control Externo (PROMOEX), ya mencionado. Este programa está dotado con 121,4 millones de dólares y cuenta con el 60% de los recursos financiados por el Banco Interamericano de Desarrollo. En el ámbito de este programa y mediante sus vehículos de difusión se pretende una mayor integración y modernización de las Cortes de Cuentas y se ha procedido a la objetivación y difusión de informaciones y noticias sobre las Cortes de Cuentas. También se han armonizado conceptos y definido puntos de control exigidos por la LRF.

«La transparencia de la Administración Pública postmoderna y el nuevo régimen de responsabilidad fiscal» es el título del extenso trabajo elaborado por el consejero del Tribunal de Cuentas del Estado de Río Grande del Sur, Helio Saul Mileski, que presenta la transparencia fiscal como el más novedoso e importante elemento de gobernabilidad del Estado.

La transparencia es un deber y una obligación en la actuación de los poderes públicos y se ha consagrado como principio en aquellos ordenamientos que regulan el régimen jurídico de las Administraciones Públicas, mencionando al respecto la Ley española de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre). Este principio se contempla y se refuerza con el Tratado de Lisboa, de 13 de diciembre de 2007, y es un instrumento fundamental en los Estados Unidos de América y Nueva Zelanda, cuyos patrones fiscales han servido de inspiración a nuevos ordenamientos jurídicos en todo el mundo. El FMI ha elaborado un Manual sobre transparencia fiscal, en el que se relacionan las buenas prácticas para lograr ese fin.

La transparencia implica la necesidad del gobierno de promover informaciones a todos los ciudadanos sobre la estructura y funciones gubernamentales, prestando cualquier esclarecimiento sobre las actividades que está desarrollando y dando cuenta de su política fiscal, así como de todos sus actos. La efectividad práctica de la transparencia exige la adopción de una serie de principios generales que el au-

tor agrupa en los cuatro siguientes: principio de la definición nítida de funciones y responsabilidades del gobierno; principio de acceso público a la información estatal (pasada, presente y futura que debe ser prestada mediante informes presupuestarios periódicos); principio de acceso a los procedimientos de elaboración, ejecución y rendición de cuentas, y principio de las garantías de la integridad (garantía de certeza) de las informaciones fiscales, dedicando a todos ellos un exhaustivo tratamiento.

Analiza la transparencia como una de las grandes innovaciones de la LRF. Alude a los instrumentos de difusión de la gestión fiscal (Informes de Gestión Fiscal y de Ejecución Presupuestaria), reiteradamente mencionados, y a la reciente Ley 131/2009, que amplía las normas de transparencia fiscal, determinando la disposición, en tiempo real, de informaciones pormenorizadas sobre la ejecución presupuestaria y financiera de la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios. Por último, destaca la labor fundamental de los Tribunales de Cuentas en el control externo de la transparencia de los actos de gestión fiscal, resaltando el alerta a los poderes públicos con el fin de prevenir riesgos y corregir actuaciones que puedan afectar al equilibrio de las finanzas públicas.

El siguiente estudio, de amplia dimensión, se titula «Equilibrio de las finanzas públicas y la LRF» y corre a cargo del ministro-sustituto del Tribunal de Cuentas de la Unión, Weder de Oliveira, que analiza las razones para la promulgación de la Ley (endeudamiento, planificación, límite y control de los gastos de personal, determinación de gastos e ingresos públicos y transparencia) y pone en evidencia que diversos conjuntos normativos fundamentales de la misma no han tenido la efectividad esperada, mostrándose como la visión más crítica a la LRF de todas las que componen este número.

El primer bloque del artículo se centra en la contención del crecimiento de los gastos de personal. Repasa los límites impuestos por la Ley: límites globales por ente, por poder, en el ámbito del Poder Judicial, Legislativo, límite prudencial (95%) y límite de alerta (90%), con un examen detallado de su impacto en la Unión (en este caso nulo), en los Municipios (escaso) y en los Estados (en mayor grado), observando la falta de uniformidad de los procedimientos para el cómputo de los gastos de personal, así como de los rendimientos o ingresos corrientes líquidos.

A continuación estudia el control del incremento y generación de gastos obligatorios de carácter continuado, para el que la LRF aún no se ha revelado como un instrumento efectivo.

El tramo final del trabajo se centra en el control directo del endeudamiento del déficit y la deuda pública (indicando que la Ley, por ella misma, no establece límites para el endeudamiento público y sin que hayan trascendido cambios sustanciales en relación al sistema anterior a la LRF), la renegociación de la deuda estatal y municipal y el control indirecto del endeudamiento, del déficit y la deuda pública (introduciendo la Ley metas fiscales).

El autor concluye que la mejora en las cuentas públicas, después de la entrada en vigor de la Ley, no se deriva inequívocamente de la aplicación concreta y sistemática de sus normas, siendo preciso, para analizar la influencia de la nueva legislación, la realización de estudios de campo que examinen el comportamiento fiscal de los poderes públicos. Sin embargo, con la LRF se han observado tres importantes consecuencias: la renovación del interés por el proceso presupuestario, por la contabilidad pública y por la administración tributaria; el crecimiento del interés por la modernización de los sistemas de recaudación tributaria y control de los gastos públicos, y la intensa movilización de los Tribunales de Cuentas.

El especialista en Control Externo, coordinador del Grupo de la LRF del PROMOEX y máster en Derecho, Marcio Ferreira Kelles, elabora el trabajo «Diez años de la LRF: los beneficios del nuevo paradigma fiscal», considerando esta Ley como el más importante marco normativo fiscal de siempre y destacando los innumerables beneficios que ha aportado a las diferentes esferas de la Administración Pública. Con la LRF se ha producido una mayor preocupación, por parte del gestor público, a la hora de destinar los recursos que se obtienen de la sociedad a la financiación de las políticas públicas.

El autor resalta los esfuerzos llevados a cabo en el ámbito del PROMOEX para alcanzar la llamada armonización de conceptos de la LRF, o, lo que es lo mismo, la búsqueda de consenso interpretativo, entre los Tribunales de Cuentas respecto de los puntos de control primordiales de la Ley.

Estos puntos de control primordiales son los gastos de personal (no efectuándose determinadas exenciones fiscales y no excluyendo a los inactivos y pensionistas), los ingresos corrientes líquidos (de forma que los ingresos deben registrarse por su valor bruto, acordándose la exclusión de la aportación del servidor al Fondo Sanitario), la asunción de la obligación impuesta al final del mandato (que impide al poder u órgano público correspondiente, en los últimos dos cuatrimestres de su mandato, contraer obligaciones de gastos que no se puedan cumplir íntegramente dentro del mismo), la realización de

audiencias públicas (como manifestación del principio constitucional de la democracia participativa) y la enmienda constitucional nº 25, con la determinación del método para el computo o cálculo de las limitaciones legales.

De una forma muy sucinta y bajo el título «Ajuste de gestión y la advertencia prevista en el artículo 59.1º de la LRF: diez años después», Luciano Ferraz, abogado y doctor en Derecho, reconoce los méritos que ha tenido y tiene la LRF.

El autor analiza la advertencia o el alerta de los Tribunales de Cuentas a los Poderes u órganos públicos correspondientes en caso de que se rebasen los límites establecidos. Este alerta, regulada en el artículo 59.1 de la Ley, está directamente relacionada con la posibilidad de realizar el denominado ajuste de gestión, concebido como instrumento de control consensual. La LRF pretendió establecer un equilibrio entre ingresos y gastos públicos, de manera que si éstos superan a los ingresos habrá déficit, que se transformará, al final del ejercicio económico, en deuda. La LRF no ha conseguido provocar la reducción de los gastos públicos, pero ha logrado establecer parámetros de transparencia y control de las finanzas públicas, otorgando un mayor valor a la actuación de los Tribunales de Cuentas. El hecho de que no se atribuya a este alerta el carácter de acto administrativo de verificación no es obstáculo para que se pueda exigir su aplicabilidad, de manera que, si el agente insiste en la comisión de falta detectada por el órgano de control, su responsabilidad se agrava. El ajuste de gestión se utiliza como instrumento jurídico para la formalización del acto de alerta.

El siguiente estudio, «Sistema de acompañamiento de la Gestión Fiscal y la LRF», ha sido realizado por Paulo Roberto Riccioni Gonçalves, que es auditor fiscal de Control Externo del Tribunal de Cuentas del Estado de Santa Catarina. Presenta el PROMOEX como uno de los proyectos que pretende facilitar la ejecución de las mejoras en el sector del seguimiento y control de la gestión fiscal.

El objetivo fundamental del Programa es el fortalecimiento del sistema de control externo como instrumento de ciudadanía, incluyendo la intensificación de las relaciones intergubernamentales e interinstitucionales con el fin de dar cumplimiento a la LRF. A finales de 2011 está prevista la finalización de la primera etapa del Programa, a cuyo término se espera exista una adecuada comprensión de la contribución de las Cortes de Cuentas para la efectiva, transparente y regular gestión de los recursos públicos. Estas Cortes, a partir de 2006, iniciaron una búsqueda incesante para el establecimiento de modelos y patrones que fuesen comunes a los 33 Tribunales y al

gobierno federal, celebrando para ello diversas reuniones técnicas, encuentros y foros de debate.

El autor, además de criticar la falta de la puesta en funcionamiento del Consejo de Gestión Fiscal, como ya lo han hecho otros colaboradores de este primer número de la *RTTC*, trata de delimitar, partiendo del resultado de las reuniones y encuentros celebrados, el contenido de cuestiones sobre las que no existe un acuerdo unánime y sobre las que ya hemos efectuado algún pronunciamiento, como son los ingresos corrientes líquidos y los gastos de personal.

Se acentúa la necesidad de desarrollar el Sistema de Seguimiento de la Gestión fiscal como un indicador de gran avance, de manera que los Tribunales de Cuentas podrán unificar algunos de sus procedimientos a partir de los puntos de control de la LRF. A pesar de algunas incertidumbres y divergencias, el autor describe los resultados alcanzados sobre cuestiones en las que sí hubo convergencia de criterios.

El enfoque del trabajo que sigue atribuye el protagonismo a una materia que aún no ha sido abordada. Bajo la rúbrica «Diez años de la LRF: repercusión en las licitaciones y en los contratos públicos», Carlos Pinto Coelho Motta, abogado y profesor de Derecho administrativo, alude a los cambios que se han producido en el ámbito de la gestión pública como consecuencia de los años de vigencia de la Ley, en especial en el marco de la generación de gastos. Al mencionar la producción de gastos surgen dos instrumentos administrativos esenciales, integrados en la acción de gestión del sector público: el contrato administrativo y su antecedente necesario, la licitación. La LRF ha producido una verdadera mutación administrativa en la materia, corrigiendo las imprecisiones y omisiones de la Ley Nacional nº 8666/93, de Licitaciones y Contratos, fortaleciéndose principios como el de que no se pueden promover gastos sin la correspondiente cobertura presupuestaria y financiera, o el de que el aumento de cualquier gasto debe estar vinculado al efectivo «poder de gasto» de la institución licitadora.

Desarrolla términos como el de la «presupuestación», cuando la Administración responde directamente por todo, desde la planificación a la dotación presupuestaria, y de ésta a la realización del gasto o el de la «despresupuestación», relativa a la provisión de servicios al sector público por parte del sector privado, y acentúa el papel de los Tribunales de Cuentas en la fiscalización de contratos de mayor importe y larga duración.

Analiza con gran detalle el tema de la responsabilidad del propio agente público, la figura del ordenante del pago, resaltando y forta-

leciendo su papel en el ámbito de las normas de disciplina fiscal, así como las condiciones y limitaciones formales establecidas en la LRF para la creación, expansión y perfeccionamiento de la acción de gobierno que sea generadora de un incremento del gasto, entendido el contrato como un instrumento de la acción de gobierno. Incide, asimismo, en que muchas distorsiones e irregularidades que caracterizan a las licitaciones podrían corregirse e incluso erradicarse con el perfeccionamiento del sistema de costes preconizado por la LRF. Esta Ley, entiende el autor, permite la viabilidad jurídica de los contratos que tengan un plazo superior al ejercicio financiero, esto es, con una duración de 24 meses o que establezcan una prórroga de 12 meses. Especial tratamiento merecen las cantidades vencidas y no satisfechas, que tienen una estrecha correlación con los denominados «restos a pagar», representando una patología administrativa de gran impacto en la gestión contractual, y que a partir de la LRF pasan a formar parte de la deuda consolidada de los entes federales.

Concluye el autor que el examen de la realidad administrativa de los órganos y entidades públicas muestra signos fidedignos de que alguno de los componentes y acciones proclamadas por la LRF están siendo paulatinamente asumidos. Se puede constatar, además, que la estructura de la contratación se ha tornado más exigente y cada vez más se fundamenta en el poder o capacidad para gastar y en las leyes de presupuestos. No obstante, aún quedan esfuerzos importantes a realizar, como son los dirigidos a lograr el equilibrio fiscal o el perfeccionamiento del sistema de costes.

Bajo el título «Diez años de control, diez años de progreso, diez años de la LRF. Ha llegado el futuro», los autores Evaristo Barbieri dos Reis, perteneciente al Tribunal de Cuentas de los Municipios del Estado de Bahía; Cleonice da Silva Barbosa, que desarrolla su actividad profesional en la Caja Económica Federal, y Daiane Barbosa Ribeiro, que presta sus servicios en el gobierno municipal de Camaçari, aportan unas breves ideas sobre la necesidad de la planificación económica y sobre la importancia de la Administración financiera en la gestión gubernamental.

Resaltan las acciones que redujeron la inflación, en la segunda mitad de los años 90, del pasado siglo y las que estabilizaron la economía a partir del año 2000 gracias al establecimiento de la responsabilidad fiscal en el ámbito de una Administración federal descentralizada. A finales de 2004 y principios de 2005 se produjo una mejora en el rendimiento fiscal, lo que contribuyó a una reducción de la deuda líquida del país, acumulándose más de 10 billones de dólares en reservas internacionales, lo que llevó al gobierno a la no renovación de sus

acuerdos con el FMI. Brasil ha dejado de ser deudor y se ha convertido en acreedor de los organismos financieros internacionales.

La aplicación de la LRF es una de las principales razones que ha provocado el elevado rendimiento fiscal de los últimos años. El siguiente desafío será crecer cualitativamente con más productividad y eficiencia. En definitiva, la LRF ha cohibido el oportunismo de los gobernantes, ha promovido la organización de las cuentas públicas y ha impuesto límites al endeudamiento estatal en todas las esferas de gobierno. A partir de ese momento se ha logrado la estabilidad en los precios y se han creado las condiciones para lograr las cotas de crecimiento que el país está experimentando en la actualidad.

El doctor en Derecho y procurador del Ministerio Público, Fabricio Motta, en su estudio «Publicidad y transparencia en los diez años de la LRF», elogia esta Ley como un vehículo para la aplicación y difusión de los principios de publicidad y transparencia fiscal.

Inicia su trabajo con un estudio doctrinal sobre la publicidad administrativa, que concibe como un derecho fundamental del ciudadano, un derecho a conocer la actuación administrativa, a acceder a archivos y registros públicos, a exigir acciones públicas y como una garantía frente al procedimiento de adopción de decisiones administrativas. La publicidad se complementa con la transparencia. La primera actúa como requisito para la eficacia de los actos del poder público. La transparencia exige que esos actos sean suficientemente entendidos en todo su contenido. La transparencia fiscal es un principio constitucional vinculado a la idea de seguridad presupuestaria.

La publicidad y la transparencia son dos pilares esenciales en los que se sustenta la LRF. Recuerda el Manual de buenas prácticas del FMI para la gestión fiscal, al que ya hemos aludido en otro estudio, en el que se establecen diversos principios para la consecución de la transparencia fiscal: la definición de funciones y responsabilidades; el acceso público a la información; el acceso a los procedimientos de elaboración, ejecución y rendición de cuentas, y el principio de las garantías de la integridad de las informaciones fiscales.

La publicidad y la transparencia fiscal están presentes a lo largo del articulado de la LRF, refiriéndose así a la importancia de la participación popular mediante la realización de audiencias, a los instrumentos de difusión de la gestión fiscal (Informes de Gestión Fiscal y de Ejecución Presupuestaria) y a su deber de publicación y al Consejo de Gestión Fiscal. También alude a la Ley 131/2009, que amplía y refuerza el deber de transparencia fiscal.

Dedica un apartado especial a la publicidad y al informe de Gestión Fiscal, que es un instrumento determinante para alcanzar los cuatro principales aspectos de la Ley: la planificación, la transparencia, el control y la responsabilidad. La no divulgación de este informe o su no envío al Poder Legislativo y al Tribunal de Cuentas, en los plazos y condiciones legalmente impuestos, constituye una infracción sancionada con la respectiva multa y será juzgada por la Corte de Cuentas a quien corresponda la fiscalización contable, financiera y presupuestaria del sujeto de Derecho público implicado.

En su análisis final define a la LRF como un diploma legislativo que, en la tendencia de alejar la Administración del autoritarismo y aproximarla al ciudadano, impone una serie de reglas sobre las finanzas públicas. El mayor mérito de la Ley, añade, es la lucha a favor de la activación del deber de transparencia administrativa y fiscal.

El penúltimo trabajo que integra la *RTTC* ha sido elaborado por Antonio Emanuel Andrade de Souza, auditor del Tribunal de Cuentas de los Municipios de Bahía, bajo la rúbrica «Desafíos en los diez años de LRF».

El autor concibe la LRF como un paso más para el equilibrio de las cuentas públicas, posible, únicamente, gracias al fin del periodo inflacionista que maquillaba los presupuestos públicos e inutilizaba la planificación gubernamental. La práctica anterior a la Ley consistía en trasladar a cada nuevo gestor público las deudas contraídas por su predecesor mediante las figuras, ya mencionadas, de los restos a pagar y las cantidades vencidas y no satisfechas. Precisamente en el caso de los restos a pagar, en los primeros momentos de la entrada en vigor de la Ley, la gran cuestión surgía a partir de la prohibición del artículo 42 de la LRF, una vez que la costumbre utilizada era la inscripción de esos gastos sin cobertura financiera. La prohibición de esta antigua práctica generó grandes problemas, tanto para los gestores (con la transformación de prácticas, que hasta entonces eran habituales, en acciones ilegales contra las finanzas públicas) como para los órganos de control (que tenían que interpretar y aplicar el nuevo parámetro legal), debiendo existir una ponderación entre la situación fiscal con la que se encontraba el gestor y la que a su vez dejaba.

Analiza el cálculo de los gastos de personal como uno de los puntos todavía no consolidados de la LRF y alude a la expansión de los gastos del gobierno federal, tanto los de costes como los de inversión, dada la favorable situación de la economía del país. Asimismo, según el autor, la LRF prevé mecanismos para mitigar los efectos de

la recesión en las cuentas gubernamentales en los periodos de no crecimiento de la actividad económica.

Los dispositivos previstos en la LRF han provocado una inexorable alteración en el ámbito de las cuentas públicas, cuyas piedras angulares son el equilibrio fiscal, la transparencia y el incentivo de la participación social en la fiscalización de los recursos públicos, correspondiendo a las Cortes de Cuentas realizar su misión constitucional en un ambiente de inmediatez de la información en tiempo real.

El analista de Control Externo, Reinaldo Valino, confecciona el último y más breve artículo del primer número de la *RTTC* con el título «La LRF y los Tribunales de Cuentas», considerando esta Ley como una de las más importantes innovaciones producidas en la Administración Pública de Brasil.

Muchos de los beneficios para la sociedad obtenidos con esta Ley se deben en gran parte a la actuación orientadora, fiscalizadora y punitiva de los Tribunales de Cuentas respecto de quienes están bajo su campo jurisdiccional, los gestores de los recursos públicos. Por su parte, con la LRF, las Cortes de Cuentas han gozado de nuevas funciones, lo que les ha obligado a adquirir una mejor preparación técnica para el acompañamiento de las innovaciones que se desprenden tanto de los instrumentos de planificación como de ejecución presupuestaria. Recuerda el PROMOEX, ante la exigencia de modernización de los Tribunales de Cuentas y la función de alerta a los poderes públicos en el caso de que los gastos de personal superen el 90% del límite.

El sistema de control externo, representado por las Cortes de Cuentas, más allá de sus tradicionales atribuciones constitucionales, ve reforzada la misión de fiscalizar la correcta aplicación de los recursos públicos, así como las actuaciones que constituyen la gestión de las finanzas públicas, como bien ha definido la LRF.

El examen de este amplio elenco de colaboraciones técnicas, que componen el número cero de esta nueva publicación, pone de manifiesto la posibilidad real de crear instrumentos normativos que mejoren y refuerzan los sistemas de control externo, cuya razón de ser, independientemente del territorio o nación de que se trate, no es otra que la adecuada y precisa fiscalización y verificación de la actividad económico-financiera del sector público.

LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA



Tercer cuatrimestre del año 2010

Javier Medina Guijarro
José Antonio Pajares Giménez

INTRODUCCIÓN

Siguiendo similar metodología a la de los números anteriores, ofrecemos en esta sección al lector interesado en ello una información de carácter general sobre la legislación y la jurisprudencia más relevante producida en el tercer cuatrimestre del año, en relación con las materias que directa o indirectamente afectan a la actividad económico-financiera del sector público, así como sobre las fiscalizaciones aprobadas por el Pleno del Tribunal y publicadas en el *Boletín Oficial del Estado*.

En la primera parte, «Legislación y otros aspectos», constan, sistemáticamente ordenadas, Leyes del Estado y, en su caso, autonómicas, Decretos u Órdenes ministeriales y demás Resoluciones. La información que se proporciona consiste en el enunciado de la disposición y en la referencia del periódico oficial donde se publica para facilitar su consulta.

La segunda parte, «Jurisprudencia», recoge, principalmente, las resoluciones dictadas por la Sala de Justicia de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal, figurando una breve descripción de su fundamentación jurídica. También se hace mención, cuando procede, de las sentencias y autos pronunciados por el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo en materias que afecten al Tribunal de Cuen-

tas, así como de las cuestiones y recursos de inconstitucionalidad que, por su relevancia, merecen citarse.

La tercera parte refleja las «Fiscalizaciones» del Tribunal de Cuentas, incluyendo, en su caso, la resolución aprobada por la Comisión Mixta en relación con el resultado fiscalizador que se trate, con el *Boletín Oficial* de su publicación.

1. LEGISLACIÓN Y OTROS ASPECTOS

1.1. Leyes estatales

■ LEY 36/2010, de 22 de octubre, del Fondo para la Promoción del Desarrollo (*BOE*, nº 257, de 23 de octubre de 2010).

■ LEY 37/2010, de 15 de noviembre, por la que se crea la Oficina Presupuestaria de las Cortes Generales (*BOE*, nº 277, de 16 de noviembre de 2010).

■ LEY ORGÁNICA 9/2010, de 22 de diciembre, por la que se autoriza la ratificación por España del Protocolo por el que se modifica el Protocolo sobre las disposiciones transitorias, anejo al Tratado de la Unión Europea, al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y al Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica, firmado en Bruselas el 23 de junio de 2010 (*BOE*, nº 311, de 23 de diciembre de 2010).

■ LEY 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (*BOE*, nº 311, de 23 de diciembre de 2010).

1.2. Leyes autonómicas

1.2.1. Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha

■ LEY 9/2010, de 20 de julio, de modificación de la Ley 5/2009, de 17 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha para el año 2010, para su adaptación al Real Decreto-ley 8/2010, de 20 de mayo, por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público (*BOE*, nº 257, de 23 de octubre de 2010).

1.2.2. Comunidad Autónoma de Cataluña

■ LEY 30/2010, de 3 de agosto, de veguerías (*BOE*, nº 231, de 23 de septiembre de 2010).

■ LEY 31/2010, de 3 de agosto, del Área Metropolitana de Barcelona (*BOE*, nº 231, de 23 de septiembre de 2010).

1.2.3. Comunidad Autónoma de Madrid

■ LEY 4/2010, de 29 de junio, de medidas urgentes, por la que se modifica la Ley 9/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad de Madrid para 2010, para su adecuación al Real Decreto-ley 8/2010, de 20 de mayo, por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público (*BOE*, nº 238, de 1 de octubre de 2010).

1.2.4. Comunidad Foral de Navarra

■ LEY ORGÁNICA 7/2010, de 27 de octubre, de reforma de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y mejoramiento del Régimen Foral de Navarra (*BOE*, nº 261 de 28 de octubre de 2010).

1.2.5. Comunidad Autónoma del Principado de Asturias

■ LEY 5/2010, de 9 de julio, de medidas urgentes de contención del gasto y en materia tributaria para la reducción del déficit público (*BOE*, nº 232, de 24 de septiembre de 2010).

1.3. Reales Decretos

■ REAL DECRETO 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre (*BOE*, nº 232, de 24 de septiembre de 2010).

2. JURISPRUDENCIA. TRIBUNAL DE CUENTAS. SALA DE JUSTICIA

2.1. Sentencias y resúmenes doctrinales

■ SENTENCIA 16/10, de 8 de septiembre. Recurso de apelación nº 38/09. Procedimiento de reintegro nº 19/07. Ramo de Corporaciones Locales, Ayuntamiento ... Málaga. Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael María Corona Martín.

La Sala reitera su doctrina respecto a la no necesidad del conocimiento formal por parte de los posibles responsables contables del inicio del procedimiento fiscalizador para que éste produzca efectos interruptivos del plazo de prescripción. Sigue afirmando la Sala que debe tenerse en cuenta, a estos efectos, la especial naturaleza del procedimiento fiscalizador, que no puede calificarse como un procedimiento administrativo simplemente porque sea de aplicación supletoria la Ley 30/92. El procedimiento fiscalizador tiene por objeto la fiscalización de una entidad pública, por lo que en éste no se dictan resoluciones administrativas que afecten a derechos o intereses legítimos, ni se dirige contra persona alguna que pueda tener la condición de interesado. También señala la Sala que al existir unos plazos especiales legalmente previstos en materia de responsabilidad contable no son de aplicación los plazos de prescripción previstos en el Código Civil.

Continúa analizando la Sala la condición de legitimados pasivos de los administradores de las sociedades mercantiles públicas, y entiende que la alegación de ausencia de poder decisorio de los miembros del Consejo de Administración o el desconocimiento del desenvolvimiento de la gestión social supone, en definitiva, reconocer por parte de estos gestores de fondos públicos una grave negligencia en el desempeño de su cometido social.

También se analiza la excepción procesal de falta de litisconsorcio pasivo necesario respecto de los miembros del Ayuntamiento de Marbella y del gerente de la sociedad. Entiende la Sala que las sociedades mercantiles públicas tienen personalidad jurídica y patrimonio propio distinto, por lo que son sus órganos de gobierno los que asumen la responsabilidad de su gestión ordinaria. Respecto al gerente, se señala que su nombramiento adolece de defectos de forma y no ha quedado probada su intervención en los hechos.

Se afirma por la Sala que no cabe que ésta se pronuncie sobre la adecuación o no a derecho de los Informes de Fiscalización y que, además, la consolidación contable debe llevarse a cabo por la propia Corporación, y si ella no la efectúa no puede suponer obstáculo a la labor fiscalizadora del Tribunal de Cuentas.

Sigue señalándose que existe un saldo deudor injustificado cuando hay un asiento contable en el que se recoge una deuda pendiente, pero no hay constancia del origen de la misma o de la relación contractual o de mera liberalidad en que se funda. Se analiza, asimismo, el valor de un Informe de Fiscalización, que tiene un carácter probatorio cualificado, pero cuyas afirmaciones pueden ser desvirtuadas por otros medios de prueba, no constituyendo una presunción de veracidad plena *iuris et de iure*.

La Sala detalla los elementos necesarios para declarar la existencia de responsabilidad contable y afirma que siendo ésta una responsabilidad de naturaleza reparadora es imprescindible que se haya causado un daño a los fondos públicos. Es pago indebido la salida injustificada de efectivo de las arcas públicas, es decir, pagos sin causa o sin contraprestación de utilidad pública. El contrato administrativo válido no es la única fuente de obligaciones en el Derecho administrativo, por lo que en el caso del pago de minutas sin la existencia de contrato alguno debe quedar acreditado que los servicios profesionales fueron realmente prestados. Continúa señalándose que en el ámbito contable es de aplicación el principio civil de carga de la prueba, por lo que el demandante debe probar que se ha producido un menoscabo a los caudales públicos, y los demandados, los hechos que impidan, desvirtúen o extingan la obligación de indemnizar los daños y perjuicios causados.

Por último se analiza la diligencia exigible al gestor de fondos públicos y se afirma que lo que determina la responsabilidad contable es el concreto contenido de la actividad profesional de los responsables y la relación específica de ésta con los hechos generadores del alcance, y ello con independencia de la mayor o menor corrección de las conductas ajenas.

■ SENTENCIA 17/10, de 8 de septiembre. Recurso de apelación nº 42/09. Procedimiento de reintegro nº 18/07. Ramo de Corporaciones Locales, Ayuntamiento ... Ponente: Excmo. Sr. D. Javier Medina Guijarro.

Analiza la Sala de Justicia la legitimación pasiva de los miembros del Consejo de Administración de una sociedad mercantil pública y la no existencia de litisconsorcio pasivo necesario respecto de los responsables municipales, ya que esos administradores de la sociedad con personalidad y patrimonio propio al aceptar sus cargos asumieron también las obligaciones inherentes a los mismos. Asimismo señala la Sala que el control interno de una sociedad mercantil municipal es *a posteriori* mediante el control financiero y el de eficacia, excluyéndose el control previo o función interventora.

Continúa señalando la Sala que al ser la prescripción extintiva una manera anormal de extinción del derecho o acción debe merecer un tratamiento restrictivo en la aplicación e interpretación de sus normas. La legislación en materia contable prevé que basta el inicio de cualquier actuación fiscalizadora para interrumpir la prescripción, sin exigir ningún otro requisito adicional, por lo que no es necesaria la notificación del inicio de dicho procedimiento fiscalizador

respecto de todas las personas cuyas acciones u omisiones pudieran, indiciariamente, dar lugar a un supuesto de responsabilidad contable. En este sentido se afirma que el objeto del procedimiento fiscalizador es siempre un sector o subsector público, o una entidad pública o parte de ella, pero no se analiza la gestión desarrollada por determinadas personas con el propósito primordial de detectar indicios de responsabilidad contable. Se añade, también, que la acción de responsabilidad contable es distinta de la prevista en el Código de Comercio y que tiene una regulación propia, por lo que rigen sus plazos especiales de prescripción. La Sala señala, asimismo, respecto a la alegación de que el Ayuntamiento carece de acción para reclamar la responsabilidad contable, al haber conocido y consentido los hechos de los que resulta dicha responsabilidad, que dicha acción se justifica en el interés público.

Analiza la Sala la naturaleza del recurso de apelación en el que el órgano *ad quem* puede verificar si la valoración conjunta del material probatorio es la procedente por su adecuación a los resultados obtenidos en el proceso. Para ello, la Sala afirma que, atendiendo a la visión de conjunto de los pagos efectuados y de toda la prueba practicada, que no pudo tenerse en procedimientos anteriores, puede hacerse una nueva valoración de aspectos de la sentencia, recurrida. Con relación a los Informes de Fiscalización señala que participan, por su contenido material, de los caracteres de la pericia, pero que no tienen la fuerza probatoria plena que se atribuye a los documentos públicos. Se recoge el principio civil de carga de la prueba y del *onus probandi* aplicable al ámbito contable y la doctrina del Tribunal Constitucional sobre lo que se considera prueba indirecta o indiciaria.

Sigue afirmando la Sala que los dos supuestos típicos de alcance, entendido como saldo deudor injustificado, se reducen a la ausencia de numerario o la ausencia de justificación. Esta justificación no puede ser meramente formal, ya que debe existir una justificación material del destino dado a los fondos públicos. Se enumeran los elementos de la responsabilidad contable, que es una responsabilidad reparadora, siendo imprescindible que se haya ocasionado un daño o perjuicio económico, real y efectivo. Y, además, se reitera el concepto de pago indebido como pago realizado sin causa, es decir, sin contraprestación de utilidad pública.

Finalmente se analiza la diligencia exigible a los miembros del Consejo de Administración, que incluye un deber de vigilancia y control que garantice el adecuado funcionamiento de la empresa y la salvaguarda de los derechos de los socios.

■ SENTENCIA 18/10, de 8 de septiembre. Recurso de apelación nº 6/10. Procedimiento de reintegro nº 14/07. Ramo de Corporaciones Locales, Ayuntamiento... Ponente: Excmo. Sr. D. Javier Medina Guijarro.

Analiza la Sala de Justicia la legitimación pasiva de los miembros del Consejo de Administración de una sociedad mercantil pública y la no existencia de litisconsorcio pasivo necesario respecto de los responsables municipales, ya que esos administradores de la sociedad con personalidad y patrimonio propio, al aceptar sus cargos asumieron también las obligaciones inherentes a los mismos. Asimismo señala la Sala que el control interno de una sociedad mercantil municipal es *a posteriori* mediante el control financiero y el de eficacia, excluyéndose el control previo o función interventora.

Continúa señalando la Sala que al ser la prescripción extintiva una manera anormal de extinción del derecho o acción debe merecer un tratamiento restrictivo en la aplicación e interpretación de sus normas. La legislación en materia contable prevé que basta el inicio de cualquier actuación fiscalizadora para interrumpir la prescripción, sin exigir ningún otro requisito adicional, por lo que no es necesaria la notificación del inicio de dicho procedimiento fiscalizador respecto de todas las personas cuyas acciones u omisiones pudieran, indiciariamente, dar lugar a un supuesto de responsabilidad contable. En este sentido se afirma que el objeto del procedimiento fiscalizador es siempre un sector o subsector público, o una entidad pública o parte de ella, pero no se analiza la gestión desarrollada por determinadas personas con el propósito primordial de detectar indicios de responsabilidad contable. Se añade, también, que la acción de responsabilidad contable es distinta de la prevista en el Código de Comercio y que tiene una regulación propia, por lo que rigen sus plazos especiales de prescripción. La Sala señala, asimismo, respecto a la alegación de que el Ayuntamiento carece de acción para reclamar la responsabilidad contable, al haber conocido y consentido los hechos de los que resulta dicha responsabilidad, que dicha acción se justifica en el interés público.

También recoge la Sala la doctrina del Tribunal Constitucional para apreciar la existencia de indefensión, exigiendo que se haya producido un perjuicio real y efectivo para la posición jurídica y los intereses del afectado. En el análisis de si esta indefensión se ha producido por no haberse podido hacer alegaciones hasta la fase de actuaciones previas, afirma la Sala que el legislador sólo previó el trámite de alegaciones en el procedimiento fiscalizador respecto de los responsables del sector o subsector público fiscalizado, ya que dicho procedimiento

fiscalizador no se concibe como procedimiento contradictorio con el fin de depurar responsabilidades contables. Y, respecto a la fase de diligencias preliminares, continúa diciendo que tampoco es un procedimiento contradictorio, sino que en ella se decide si hay indicios de responsabilidad contable por alcance a efectos de proponer el nombramiento de un delegado instructor.

Analiza la Sala la naturaleza del recurso de apelación en el que el órgano *ad quem* puede verificar si la valoración conjunta del material probatorio es la procedente por su adecuación a los resultados obtenidos en el proceso. Para ello la Sala afirma que, atendiendo a la visión de conjunto de los pagos efectuados y de toda la prueba practicada, que no pudo tenerse en procedimientos anteriores, puede hacerse una nueva valoración de aspectos de la sentencia recurrida. Con relación a los Informes de Fiscalización señala que participan, por su contenido material, de los caracteres de la pericia, pero que no tienen la fuerza probatoria plena que se atribuye a los documentos públicos. Se recoge el principio civil de carga de la prueba y del *onus probandi* aplicable al ámbito contable y la doctrina del Tribunal Constitucional sobre lo que se considera prueba indirecta o indiciaria.

Asimismo señala la Sala que la obligación que incumbe a todo gestor de fondos públicos de rendir cuentas de su gestión no puede entenderse cumplida simplemente con la justificación formal de los pagos realizados. Los documentos que sirven de soporte a esos pagos deben reunir una serie de requisitos formales y es imprescindible que quede acreditado que el destino dado a los fondos públicos es el legalmente adecuado. Sigue afirmando la Sala que para que pueda imputarse responsabilidad contable por alcance es necesario la existencia de una cuenta que arroje un saldo deudor injustificado, siendo indiferente que el descubierto obedezca a la pura y simple ausencia material del numerario o a la falta de acreditación de la justificación del resultado negativo observado.

Continúa señalándose que la Sala puede, en las circunstancias de cada caso, aplicar el derecho al nuevo pleito de forma diferente al resuelto en otro anterior, porque no rige en este punto la cosa juzgada material por tratarse de pretensiones ejercidas dentro de la órbita de diferentes sociedades mercantiles.

Analiza la Sala los elementos de la responsabilidad contable, que es una responsabilidad reparadora, siendo imprescindible que se haya ocasionado un daño a los caudales públicos y al concepto de pago indebido, entendiendo por éste el realizado sin causa o sin contraprestación de utilidad pública, esto es, una salida injustificada de efectivo de las arcas públicas.

Finalmente se analiza también la diligencia exigible a los miembros del Consejo de Administración, que incluye un deber de vigilancia y control que garantice el adecuado funcionamiento de la empresa y la salvaguarda de los derechos de los socios.

■ SENTENCIA 19/10, de 5 de octubre. Recurso de apelación nº 44/09. Procedimiento de reintegro nº 55/07. Ramo de Corporaciones Locales. Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael María Corona Martín.

La Sala analiza la figura de la adhesión al recurso de apelación, permitiendo que en ella se incluyan pretensiones distintas de la apelación principal siempre que se garanticen los principios de audiencia y contradicción constitucionalmente garantizados, de forma que todas las partes puedan alegar lo que a su derecho convenga sin producir indefensión.

Sigue analizando la Sala los elementos constitutivos de la responsabilidad contable, que al ser una responsabilidad reparadora exige que se haya producido un daño a los caudales públicos. Es pago indebido la salida injustificada de efectivo de las arcas públicas, es decir, pagos sin causa o sin contraprestación de utilidad pública. El contrato administrativo válido no es la única fuente de obligaciones en el derecho administrativo, por lo que en el caso del pago de minutas sin la existencia de contrato alguno debe quedar acreditado que los servicios profesionales fueron realmente prestados.

Continúa señalándose que en el ámbito contable es de aplicación el principio civil de carga de la prueba, por lo que el demandante debe probar que se ha producido un menoscabo a los caudales públicos, y los demandados, los hechos que impidan, desvirtúen o extingan la obligación de indemnizar los daños y perjuicios causados. Además, el órgano judicial debe valorar la prueba de acuerdo con las reglas de la sana crítica y el principio de apreciación conjunta de la prueba.

También se analiza la diligencia exigible al gestor de fondos públicos, en concreto a los administradores y gerentes de las sociedades mercantiles públicas, y se afirma que lo que determina la responsabilidad contable es el concreto contenido de la actividad profesional de los responsables y la relación específica de ésta con los hechos generadores del alcance, y ello con independencia de la mayor o menor corrección de las conductas ajenas.

Por último la Sala recuerda la compatibilidad entre la jurisdicción contable y la penal, que no supone vulneración alguna del principio general de *non bis in idem*, pues el mismo hecho se contempla desde

diferentes perspectivas al no existir una identidad objetiva de ámbito competencial entre una y otra jurisdicción. Asimismo se afirma que una sentencia penal firme tampoco produce el pleno efecto de cosa juzgada, ya que, si bien es verdad que el órgano jurisdiccional contable está vinculado a la declaración de hechos probados y autoría de los mismos, sin embargo no está vinculado a la valoración que de los mismos se haya llevado a cabo por la jurisdicción penal.

■ SENTENCIA 20/10, de 7 de octubre. Recurso de apelación nº 13/10. Procedimiento de reintegro nº 126/08. Ramo de Entidades Locales, Ayuntamiento de... Ponente: Excmo. Sra. D^a Ana María Pérez Tórtola.

Analiza la Sala la naturaleza del recurso de apelación y la diferencia entre la responsabilidad contable directa y la subsidiaria. Señala, en este sentido, que la diferencia entre ambas radica en la clase de conducta observada por los gestores intervinientes en el caso concreto y no en el carácter grave o leve de la negligencia apreciada en la misma. Así serían responsables directos aquellos gestores de fondos públicos que incurriesen en alguna de las conductas descritas en el artículo 42 de la LO 2/1982, y responsables subsidiarios quienes actuaran en la forma descrita por el artículo 43 de la LO 2/82. Es en cada caso concreto donde puede decidirse, a la vista de la concreta relación de cada conducta con el alcance producido, quiénes son responsables directos y quiénes subsidiarios, sin perjuicio del cargo que ostenten y de la intervención que otras personas, desde su puesto de gestión, hayan podido tener en los mismos hechos.

Continúa examinando la Sala, una vez calificada la conducta en el caso concreto, el elemento subjetivo que concurre en dicha conducta y el carácter de la negligencia apreciada en la misma. Para ello recoge la Sala la diligencia exigible al gestor de fondos públicos y afirma que la previsibilidad es elemento esencial a la hora de valorar la posible conducta culpable, debiendo tenerse en cuenta no sólo las circunstancias personales, de tiempo y lugar del agente, sino también el sector del tráfico o entorno físico y social donde se proyecta la conducta.

Voto particular del Excmo. Sr. D. Rafael María Corona Martín

El voto particular coincide con el sentido del fallo, pero disiente de la fundamentación en lo relativo a la calificación de la conducta como responsabilidad contable directa y subsidiaria. Se analizan, para ello, las conductas previstas en los artículos 42 y 43 de la LOTCu, señalando que la diferencia que la participación en los hechos no permite, por sí sola, diferenciar la responsabilidad directa y subsidiaria,

siendo necesario un elemento más que cualifique esa participación y que, a juicio del Consejero que formula el voto particular, es el elemento subjetivo de dolo, culpa o negligencia. Entiende, por ello, que son responsables directos aquellos gestores que con su actuación ilegal ocasionan el daño interviniendo dolo o culpa grave, y responsables contables subsidiarios aquellos cuya conducta ilegal da ocasión al daño por mera negligencia o culpa leve. Finalmente recoge la doctrina consolidada, tanto del Tribunal Supremo como de la Sala de Justicia, que se centra en la previsibilidad del resultado dañoso y en la diligencia concreta que se han dejado de observar.

■ SENTENCIA 21/10, de 18 de noviembre. Recurso de apelación nº 13/09. Procedimiento de reintegro nº 15/07. Ramo de Entidades Locales, Ayuntamiento de ... Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.

Analiza la Sala las excepciones procesales de falta de legitimación pasiva y, en relación con ella, la de litisconsorcio pasivo necesario, para lo cual reitera el concepto amplio de cuentadante a efectos de la responsabilidad contable, en el que deben incluirse a los miembros del Consejo de Administración de las sociedades mercantiles públicas. Asimismo recoge el régimen aplicable a las obligaciones solidarias que se caracterizan por una pluralidad de sujetos y una unidad de objeto, y afirma que para apreciar la existencia de la excepción de litisconsorcio pasivo necesario debe atenderse a la específica repercusión en los hechos de la conducta enjuiciada.

Continúa analizando la Sala el cómputo de los plazos a efectos de la prescripción y la posibilidad de declarar alcance respecto de actuaciones anteriores al ejercicio fiscalizado por ser necesaria una visión conjunta de la gestión económico-financiera en que los acuerdos adoptados en el pasado tienen sus efectos en ejercicios siguientes.

Afirma la Sala que la jurisdicción contable no puede revisar la actuación fiscalizadora y que el hecho de no haberse realizado la consolidación contable, que correspondía a la propia Corporación local, no puede suponer obstáculo a la labor fiscalizadora.

La Sala también recoge el principio civil de carga de la prueba, que es de aplicación al ámbito contable, siendo esencial a efectos de declarar la existencia de responsabilidad contable que haya quedado acreditado que se ha producido un daño a los caudales públicos.

Sigue la Sala señalando que el alcance nace de un descubierto injustificado que surge de una cuenta, en sentido amplio, que debe

rendir quien maneja los caudales públicos, y su origen puede ser tanto la ausencia de numerario como la ausencia de justificación.

Analiza, asimismo, la Sala la responsabilidad de los miembros de los órganos de administración de las sociedades mercantiles públicas y la diligencia que les es exigible, y para ello parte de que el reconocimiento a éstas de personalidad jurídica propia, independiente de la entidad local, determina que sean sus órganos de gobierno los que asuman la responsabilidad sobre su gestión ordinaria. El grado de participación en los hechos determina la autoría y puede deberse a una conducta activa u omisiva contraria a la ley.

Señala la Sala que existe plena compatibilidad entre la jurisdicción contable y la penal, siendo el único órgano competente para conocer de las responsabilidades contables el Tribunal de Cuentas.

La Sala continúa analizando la fuerza probatoria de los Informes de Fiscalización, que por su contenido material participa de los caracteres de la pericia, si bien no gozan de la fuerza probatoria plena que se atribuye a los documentos públicos. También recoge la doctrina del Tribunal Constitucional sobre prueba indirecta o indiciaria que exige que la conclusión obtenida de la valoración de los indicios ha de ser fruto de un proceso deductivo coherente y no de meras suposiciones o conjeturas. Y, además, la prueba debe valorarse conjuntamente, lo que no significa que todas las pruebas aportadas al litigio hayan de ser objeto de un análisis explícito y diferenciado por parte de los jueces y tribunales.

Finalmente la Sala señala cuáles son los elementos de la responsabilidad contable y que los pagos indebidos son pagos realizados sin causa, es decir, sin contraprestación de utilidad pública.

■ SENTENCIA 22/10, de 18 de noviembre. Recurso de apelación nº 14/10. Procedimiento de reintegro nº 141/08. Ramo de Entidades Locales, Ayuntamiento de ... Ponente: Excm. Sra. D^a Ana María Pérez Tórtola.

Señala la Sala cuál es la naturaleza del recurso de apelación y analiza si la jurisdicción contable puede pronunciarse sobre una controversia salarial. En este sentido afirma que, a los solos efectos de su función, la jurisdicción contable puede conocer y decidir cuestiones prejudiciales e incidentales, salvo las de carácter penal, si bien dicha decisión no tiene efectos fuera del ámbito contable.

Entiende, asimismo, la Sala que hay daño para los caudales públicos por el pago de una indemnización por despido con cargo a los

fondos de una empresa pública porque quien adoptó dicha decisión no había sido facultado para ello por el Consejo de Administración.

La Sala aborda el concepto amplio de gestor de fondos públicos, que extiende a aquellos que, careciendo de competencias en materia de gestión de fondos públicos, las ejercen de hecho, diferenciando entre lo que es el poder de disposición legal y el ejercicio material. En consecuencia, es la gestión efectiva de los fondos públicos lo que permite reconocer legitimación pasiva en el ámbito de la responsabilidad contable.

Continúa señalando la Sala que los administradores deben desempeñar su cargo con la diligencia de un ordenado empresario y de un representante legal, y que las normas estatutarias de una empresa que regulen el ámbito de competencias que impliquen actividad económica de los diversos órganos son normas reguladoras de dicha actividad, y su infracción podría dar lugar a responsabilidad contable.

Finalmente, a efectos de analizar la legitimación pasiva del gerente de la sociedad, que había cesado en su cargo cuando se hizo el pago de la indemnización por despido, entiende la Sala que lo relevante no es la fecha de ese pago, sino cuando se ordenó el mismo.

■ SENTENCIA 23/10, de 18 de noviembre. Recurso de apelación nº 19/10. Procedimiento de reintegro nº 130/08. Ramo de Corporaciones Locales, Ayuntamiento de ... Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael María Corona Martín.

Analiza la Sala las causas de interrupción de la prescripción en el ámbito contable, y, en concreto, cuando esa interrupción se produce por el inicio de un procedimiento fiscalizador en el que período temporal se extendió a ejercicios anteriores y posteriores que se consideraron necesarios para la consecución de los objetivos previstos. Reitera, además, que no es necesario el conocimiento formal por parte de los presuntos responsables del inicio del procedimiento fiscalizador a efectos de la interrupción del cómputo del plazo de prescripción.

Señala, también, la Sala que en el ámbito de la responsabilidad contable rige el principio de *restitutio in integrum* como derecho de la Hacienda Pública, por lo que debe restituirse el importe en que se cifra la responsabilidad contable –daño emergente– y la ganancia que se ha dejado de obtener –lucro cesante–. Ese reintegro de los daños causados exige que los intereses sean calculados desde el día en que se entienda producido el alcance o irrogados los perjuicios hasta el total resarcimiento del mismo, y si se aplica el instituto de la prescripción al principal, debe hacerse accesoriamente para los inte-

reses, ya que al ser una obligación accesoria de la principal corre su misma suerte.

Afirma la Sala que no cabe limitar los intereses al plazo de cinco años, fundamentando la pretensión en la existencia de un anormal funcionamiento de los servicios de la administración debido a una demora en la tramitación del procedimiento, porque ni ésta fue individualizada por la parte que la alegó ni dicha demora se produjo. Por último entiende la Sala que el *dies a quo* para el cálculo de los intereses no es la fecha de los derechos de cobro, ya que el daño se produjo cuando se dejaron prescribir los mismos sin ejercitar las acciones legales para exigir su pago.

■ SENTENCIA 24/10, de 18 de noviembre. Recurso de apelación nº 21/10. Procedimiento de reintegro nº 57/08. Ramo de Entidades Locales, Ayuntamiento de Peleas de Abajo, Zamora. Ponente: Excm. Sra. D^a Ana María Pérez Tórtola.

Señala la Sala cuál es la naturaleza del recurso de apelación y recoge el concepto de alcance y los elementos necesarios para declarar la existencia de responsabilidad contable.

Analiza, asimismo, la Sala el principio civil de carga de la prueba aplicado al ámbito contable, debiendo demostrar la parte actora que se ha producido un hecho constitutivo de responsabilidad contable, y la parte demandada, que ocurre algún hecho extintivo o impeditivo.

Continúa afirmando la Sala que el alcance en los fondos públicos requiere la falta de numerario o la falta de justificación del resultado negativo de las cuentas públicas, y ese alcance exige que se haya realizado un pago sin justificar o bien que se haya dejado de ingresar determinadas cantidades que estaban destinadas a ello.

Finamente la Sala señala que las meras expectativas de beneficio no constituyen un daño real y efectivo como requisito de la responsabilidad contable y que, salvo circunstancias fácticas concretas, debidamente valoradas, o jurídicas limitativas o vulneradoras de derechos fundamentales, la valoración de la prueba llevada a cabo con apoyatura en criterios de crítica racional es competencia del juzgador de instancia.

■ SENTENCIA 25/10, de 21 de diciembre. Recurso de apelación nº 3/10. Procedimiento de reintegro nº 30/08. Ramo de Corporaciones Locales, Ayuntamiento ... Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael María Corona Martín.

Analiza la Sala de Justicia la naturaleza del recurso de apelación en el que se verifica si en la valoración conjunta del material probato-

rio se ha comportado el juez *a quo* de forma ilógica arbitraria, contraria a las máximas de experiencia o a las normas de la sana crítica, o si, por el contrario, la apreciación conjunta de la prueba es la procedente por su adecuación a los resultados obtenidos en el proceso.

Continúa señalando la Sala que los Informes de la Intervención tienen un carácter cualificado, como documentos oficiales administrativos, de forma que, aunque se tengan por ciertos, pueden ser desvirtuados por otros medios de prueba, por lo que sus conclusiones pueden ser revisadas en el curso del proceso contable, pudiendo el órgano jurisdiccional llevar a cabo una apreciación conjunta de la prueba y, de manera debidamente motivada, apartarse, en su caso, del contenido del correspondiente Informe.

Recoge la Sala la doctrina del Tribunal Constitucional, afirmando que para declarar la existencia de indefensión, en relación con la tutela judicial efectiva, se exige que se haya producido un perjuicio real y efectivo para la posición jurídica y los intereses del afectado.

Finalmente analiza la Sala el principio civil de carga de la prueba aplicado al ámbito contable y señala que las consecuencias perjudiciales de la falta de prueba han de recaer en aquel a quien correspondía la carga de la misma.

2.2. Autos y resúmenes doctrinales

■ AUTO de 5 de octubre de 2010. Recurso del artículo 46.2 de la Ley 7/88, nº 16/10. Diligencias preliminares nº 39/09. Ramo de Entidades Locales. Ponente: Excmo. Sr. D. Javier Median Guijarro.

Analiza la Sala de Justicia la no condición de parte de quien no ejercitó la acción pública en los términos previstos en la Ley y, sin embargo, recurre por vía del artículo 46.2 de la Ley 7/88 el Auto del consejero de instancia por el que se archivan las actuaciones cuando los hechos manifiestamente no revisten caracteres de alcance o cuando no fuera éste individualizado con referencia a cuentas determinadas o a concretos actos de administración, custodia o manejo de caudales o efectos públicos. No obstante, la Sala entiende que, dadas las circunstancias concurrentes del caso y en aplicación del principio *favor actionis* procede entrar a conocer del fondo del asunto.

Afirma la Sala que sólo procede el archivo de las actuaciones en la fase de diligencias preliminares cuando los hechos no revistan los caracteres de alcance de manera manifiesta, es decir, patente, clara y descubierta, dado que en esta fase no se lleva a cabo investigación alguna de los hechos denunciados, sino que se trata, únicamente, de

valorar si tal y como se describen por el denunciante pueden dar lugar o no al juicio contable.

Por último, señala la Sala que para que las irregularidades puestas de manifiesto por el denunciante pudieran revestir caracteres de alcance sería necesario que supusieran la concreción de hechos que dieran lugar a un descubierto y que produjesen un perjuicio a los fondos públicos, el cual ha de ser real, efectivo y evaluable económicamente, puesto que dicho perjuicio es elemento esencial para la existencia del alcance.

■ AUTO de 5 de octubre de 2010. Recurso de apelación, nº 23/10. Procedimiento de reintegro por alcance nº 149/09. Ramo de Entidades Locales. Ponente: Excmo. Sr. D. Javier Medina Guijarro.

Afirma la Sala de Justicia que el hecho de tener la condición de actor público implica que, habiendo acudido ante el Tribunal de Cuentas en defensa de sus legítimos intereses, ha de considerarse como parte en el procedimiento y debe desplegarse a su favor la tutela judicial solicitada, circunstancia esta que no concurriría si se hubiera limitado a denunciar las presuntas irregularidades contables.

Sigue señalando la Sala que ha venido interpretando los requisitos del ejercicio de la acción pública buscando un equilibrio, a veces difícil, entre el principio del *favor actionis o pro accione*, como manifestación del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva, y el intento de atajar iniciativas frívolas e inadmisibles de instrumentalizar la administración de justicia al servicio de intereses ajenos a ella. Pero el principio *pro accione* no alcanza a que la jurisdicción contable mantenga abierto un procedimiento sobre unos hechos absolutamente irrelevantes para la misma.

Entiende la Sala que el que no se hubiera interpuesto recurso contencioso trajo como consecuencia que los Tribunales de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa no hubiesen tenido ocasión de pronunciarse sobre la controversia, pero ello no es inconveniente jurídico alguno para que no se pueda activar la actuación de la jurisdicción contable.

Finalmente señala la Sala que si un legitimado activo pide la incoación del procedimiento, lo único que permite acordar la no incoación es que nos encontremos, como indica el artículo 68 de la Ley de Funcionamiento de este Tribunal, ante un supuesto manifiesto de inexistencia de responsabilidad contable.

■ AUTO de 5 de octubre de 2010. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, nº 30/10. Actuaciones previas nº 43/10. Ramo de Entidades Locales. Ponente: Excmo. Sr. D. Javier Medina Guijarro.

Analiza la Sala de Justicia la naturaleza del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88 como especial y sumario por razón de la materia, y afirma que las actuaciones previas son preparatorias del ulterior proceso jurisdiccional contable.

Sigue señalando la Sala que la indefensión se produce cuando se priva al interesado de la posibilidad de impetrar la protección jurisdiccional de sus derechos e intereses mediante la apertura del adecuado proceso o realizar dentro del mismo las adecuadas alegaciones o pruebas.

Afirma la Sala que no hay indefensión si no se han puesto de manifiesto circunstancias que hayan producido un perjuicio real y efectivo para la posición jurídica y la defensa de las partes, si no se limitaron los medios de prueba de que pudieron servirse, ni se limitó su participación durante la instrucción, por más que se pueda discrepar de las valoraciones realizadas por el delegado instructor. Por último señala la Sala que las cuestiones de fondo que se planteen son ajenas al objeto del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88 y propias del debate en una posible segunda fase jurisdiccional del procedimiento.

3. FISCALIZACIONES

■ RESOLUCIÓN de 22 de junio de 2010, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la actividad llevada a cabo por la Sociedad Estatal de Infraestructuras Agrarias de la Meseta Sur, S. A., desde su constitución en 1999 hasta el 31 de diciembre de 2004 (*BOE*, nº 235, de 28 de septiembre de 2010).

■ RESOLUCIÓN de 22 de junio de 2010, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Sociedad Anónima Española de Caución Agraria, ejercicio 2005 (*BOE*, nº 235, de 28 de septiembre de 2010).

■ RESOLUCIÓN de 22 de junio de 2010, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de los estados contables del ejercicio 2006 de los partidos políticos con representación parlamentaria

en las Cortes Generales o en las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas (*BOE*, nº 235, de 28 de septiembre de 2010).

■ RESOLUCIÓN de 22 de junio de 2010, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización del Instituto Nacional de Investigación y Tecnología Agraria y Alimentaria, con objeto de comprobar si se han adoptado las medidas necesarias para corregir las deficiencias puestas de manifiesto en el Informe de fiscalización de este organismo correspondiente al ejercicio 1997 (*BOE*, nº 235, de 28 de septiembre de 2010).

PUBLICACIONES



MAJUL, Luis: *El dueño. La historia secreta de Néstor Kirchner; el hombre que manejó los negocios públicos y privados de Argentina*, Planeta, Barcelona, 2010. 517 págs.

¿Cómo se ha producido la fuerte decadencia argentina en la economía? Conviene ofrecer algún dato explicativo. En el año 1929, cuando iba a estallar la Gran Depresión, y ochenta años después, en 2009, ¿cuál es el porcentaje del PIB por habitante argentino respecto a los opulentos miembros del G-7, a los que se agrega, por motivos obvios, España? El porcentaje respecto a Norteamérica cae del 63 al 16%; respecto a Canadá, del 86 al 16%, y frente a Japón, del 216 al 18%; y ante Alemania, del 108 al 18%, y respecto a Francia, del 93 al 18%; y en relación con Italia, del 141 al 22%; y algo similar ocurre con España, al desplomarse del 159 al 24%. Esto ratifica la crítica de Adalberto Predetti, en su artículo «Comprobación y revisión del modelo económico de Colin Clark», efectuada en *Revista de Economía Política*, mayo-agosto 1957, a la obra de Colin Clark, *The economics of 1960* (Macmillan, 1942), en la que pronosticaba un espléndido futuro para la República Argentina.

¿Qué ha sucedido en el país hermano? Por supuesto que desde Uriburu a Menem-Cavallo, pasando por Perón, se sucedieron multitud de muy erróneas políticas económicas. Pero poco a poco, además, surgió una creciente corrupción. Recordemos la clara correlación

negativa que existe entre el PIB por habitante y el Índice de Percepción de la Corrupción que elabora Transparencia Internacional. En el de 2009, en la clasificación de 0 –corrupción plena– a 1 –limpieza absoluta–, Argentina, con 2,9 tenía la misma puntuación que Benin, Gabón, Gambia y Níger, y ocupaba el puesto 106 mundial. El 1, Nueva Zelanda con 9,4, y el 32, España, con 6,1.

De ahí el interés de este libro, que aclara muchas cuestiones de este tipo centradas en Néstor Kirchner, mostrando, con un alud de fuentes que especifica en las páginas 501-517, orales en buena parte, pero bien especificadas, las continuas conexiones existentes en el país hermano entre el poder político y los negocios. Lo del mercado para lograr beneficios parece ignorarse; en ocasiones se mezcla con un nacionalismo subyacente. Véase en este sentido lo que sucede con la declaración del multimillonario Juan Carlos Relats (páginas 153-164). Únase, además, a esta aseveración del político Sergio Edgardo Acevedo (pág. 40): «Ellos le dicen argentinización, pero lo que hay es un capitalismo de amigos. Ellos justifican la construcción de un poder económico propio para no depender de otros empresarios nacionales o extranjeros... Ellos dicen que no hay *lobby*... ¿Cómo va a haber *lobby* si todos los negocios los manejan ellos? La obra pública, el juego, el transporte, la banca. No hay *lobby* porque el dueño es uno sólo.»

Naturalmente, existen en esta obra multitud de referencias a empresarios españoles afectados por esta realidad, no sólo como herencia de emigrantes, como es el caso ampliamente expuesto de Cristóbal López, nada menos que en las páginas 53-113. Es preciso consultar, para tener noticia cabal de las perturbaciones que éstos sufren, las páginas 184-198, 205-207, 221-234, 359-360, 390, 399, 419-420 y 509-510. Sospecho que será siempre nota a pie de página de la historia energética española lo que en este sentido y en relación con el sefardí Ernesto Eskenazi se dice en las páginas 184-198. Por cierto es interesante lo que se indica en la página 217 sobre un posible sentimiento antijudío en Argentina. Debe señalarse que de ellas no se desprende desdoro alguno para el mundo empresarial español.

La conclusión final es doble. En la página 419 se lee: «Nunca una Administración (como la de Kirchner) se inmiscuyó tanto en los negocios privados y sacó semejante provecho de ellos.» Y en la 263 se recoge esto del juez y catedrático de Derecho penal de la Universidad de Buenos Aires, Ercolini: «El poder sólo puede ser investigado a fondo cuando los que lo detentan empiezan a perderlo.» ¿Es esto algo que se contempla ya?

JUAN VELARDE FUERTES

GARCÉS SANAGUSTÍN, Mario, y PALOMAR OLMEDA, Alberto (coordinadores): «El derecho de las subvenciones y ayudas públicas». Aranzadi, Thomson Reuters, 2011. 1.064 págs.

La presente obra contiene un tratamiento amplio y sistemático de los

diversos elementos que configuran el régimen jurídico de las subvenciones y demás ayudas públicas en España, y dedica especial atención al examen de los derechos y deberes de los beneficiarios de las mismas.

A lo largo de sus 22 capítulos, el libro analiza el Derecho positivo y la jurisprudencia sobre la materia sin perder nunca de vista la conexión con las exigencias jurídicas reclamadas por la Unión Europea y aportando, además, una visión histórica y una vocación de aclaración de conceptos y términos técnicos que ayudan a la consecución de los fines didácticos perseguidos.

Coordinados por Mario Garcés Sanagustín, interventor y auditor del Estado, y por Alberto Palomar Olmeda, magistrado de lo Contencioso-Administrativo, intervienen en la obra otros 23 autores procedentes tanto del sector público como del sector privado.

Ello permite que a través de este libro se pueda acceder a una visión plural, casi multidisciplinar, del régimen jurídico de las subvenciones y otras ayudas públicas, pues, entre sus autores, podemos encontrar a expertos procedentes del ámbito académico universitario, junto a otros que desarrollan su actividad en los Tribunales de Justicia (magistrados y fiscales), o en las Administraciones Públicas (abogados del Estado e interventores, tanto estatales como locales), o en el Tribunal de Cuentas (letrados de dicha institución), y ello, como se anticipó, sin olvidar la aportación doctrinal procedente del sector privado y representada por profesionales de prestigiosos despachos jurídicos.

Para conseguir su pretensión sistemática de un contenido tan amplio y complejo, el texto se estructura en cinco partes.

La primera, de carácter general e introductorio, incorpora cinco capítulos. Uno a cargo de Federico A. Castillo Blanco, catedrático de Derecho administrativo de la Universidad de Granada, que se refiere a la evolución histórica y al tratamiento constitucional de la actividad de fomento, y pone las bases conceptuales para que en los capítulos siguientes Ramón Terol Gómez, profesor titular de Derecho administrativo de la Universidad de Alicante, y Alberto Palomar Olmeda, al que ya nos referimos como coordinador del libro, se adentren, respectivamente, en el tratamiento jurídico de las subvenciones y ayudas públicas en el Derecho comparado y en la distribución constitucional de competencias en la materia, con especial referencia al concepto de poder de gasto subvencional en la doctrina del Tribunal Constitucional.

Esta primera parte termina con dos capítulos de marcada inspiración europea, el relativo al Derecho de las subvenciones y ayudas públicas en la Unión Europea, elaborado por David Ordóñez Solís, miembro de la Red de Expertos en Derecho de la Unión Europea del Consejo General del Poder Judicial, y el obligado capítulo sobre ayudas públicas y defensa de la competencia a cargo de Antonio Descalzo González, profesor titular de Derecho administrativo de la Universidad Carlos III de Madrid.

La parte segunda del Libro, bajo el título «análisis de la Ley Gene-

ral de Subvenciones y de su Reglamento de desarrollo», recoge los capítulos sexto a decimoquinto.

El primero de ellos, realizado por Begoña Sesma Sánchez, profesora titular de Derecho financiero y tributario, acreditada para catedrática en la Universidad de Oviedo, establece unas necesarias precisiones terminológicas sobre conceptos técnico-jurídicos, como subvención, ayuda pública, fomento y promoción. En el capítulo siguiente, Mario Garcés Sanagustín, al que ya nos referimos como coordinador del libro, y María José Monzón Mayo, interventora de Administración Local, analizan el ámbito subjetivo de la Ley General de Subvenciones y lo relacionan con el principio de eficiencia, adelantando además ideas sobre el establecimiento de subvenciones que luego se desarrollan en profundidad en el siguiente capítulo, elaborado, sobre este tema concreto, por María de las Mercedes García Quintas, doctora en Derecho, que aborda cuestiones tan relevantes como la planificación estratégica o las bases reguladoras.

El capítulo noveno, integrado en esta segunda parte de la obra a la que nos venimos refiriendo y elaborado por el letrado del Tribunal de Cuentas Antonio Rodríguez Castaño, contiene un exhaustivo tratamiento de los sujetos de la relación jurídica subvencional en el que se examina en profundidad la posición jurídica del órgano concedente, la del beneficiario y también la de las entidades colaboradoras. Este capítulo abre la brecha para poder entrar en el estudio de los aspectos típicamente procedimentales que plantea esta normativa y que se estudian en los capítulos dé-

cimo y duodécimo del libro. El primero de ellos, a cargo de Miguel Pardo González, abogado del Estado, hace un repaso del procedimiento de concesión de subvenciones en el que desarrollan en profundidad las singularidades propias tanto de la concesión directa como de la que se realiza en régimen de concurrencia competitiva. En el capítulo duodécimo, Jesús Rodrigo Lavilla, también abogado del Estado, aborda de manera ordenada las cuestiones sustantivas y formales de la revocación y del reintegro de las subvenciones. Entre ambos capítulos se sitúa el undécimo, en el que Antonio Morales Plaza y Alejandro Rubio González, ambos igualmente abogados del Estado, estudian las fuentes de financiación públicas y privadas de la actividad subvencionada y se zambullen en los temas medulares de la gestión, justificación y comprobación de las subvenciones.

Esta segunda parte del libro, que es la más extensa, incluye dos capítulos relativos al control de las subvenciones y uno, el último, sobre Derecho sancionatorio. En efecto, el capítulo decimotercero, elaborado por José María Santacana Gómez, interventor y auditor del Estado, expone las líneas maestras del control interno proyectado sobre los órganos gestores, los beneficiarios y las entidades colaboradoras, y recoge una especial referencia a este tipo de control cuando incide sobre ayudas financiadas con fondos europeos. En cuanto al control externo desarrollado por el Tribunal de Cuentas Europeo, por el Tribunal de Cuentas Español y por los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autóno-

mas, se desarrolla en el capítulo decimocuarto, en el que Carlos Cubillo Rodríguez, letrado del Tribunal de Cuentas, no sólo se refiere a la fiscalización de las subvenciones y demás ayudas públicas, sino también al tratamiento de la responsabilidad contable que puede surgir por la irregular gestión, justificación o aplicación de las mismas.

Esta segunda parte, como ya se ha dicho, termina con un capítulo, decimoquinto, dedicado al régimen de las infracciones y sanciones en la Ley General de Subvenciones, realizado por Juan Romero Sánchez, abogado del Estado, donde se analizan los diversos tipos que definen las infracciones, las sanciones asociadas a los mismos y el procedimiento para su imposición.

La tercera parte de la obra, en la que más se concreta la vocación de exhaustividad que la preside, recoge tres capítulos dedicados a los regímenes especiales aplicables a las subvenciones y otras ayudas públicas. El primero, que es el decimosexto, se refiere a las subvenciones de cooperación internacional, y en su desarrollo, Idoya María Arteagabeitia González, abogada del Estado, tras unas reflexiones introductorias de carácter histórico y aclaratorio, aborda la cuestión del régimen jurídico aplicable a este tipo de ayudas, tanto cuando se conceden en el ámbito estricto de la cooperación entre Estados como cuando son la consecuencia de acciones concretas de ayuda humanitaria. El segundo de los capítulos que dan contenido a esta parte tercera, el decimoséptimo, examina a través de la visión de Ramón Barba Sánchez, subdirector general de Régimen Jurídico del Con-

sejo Superior de Deportes, el marco regulador de los premios otorgados por el sector público y los límites de la actividad administrativa en esta materia, con especial referencia al siempre controvertido tema del control de la discrecionalidad. Como broche de cierre de esta tercera parte aparece el capítulo sobre el régimen jurídico del crédito oficial, en el que Gonzalo Jiménez-Blanco, abogado del Estado, analiza desde la perspectiva de la subvenciones la organización y funcionamiento del I.C.O., del Banco Europeo de Inversiones y de otras instituciones de crédito público de ámbito internacional y autonómico.

La cuarta parte se denomina aspectos comunes a la gestión y aplicación de las subvenciones y ayudas públicas. En ella se aglutinan aspectos de naturaleza financiera con otros de alcance penal.

El capítulo decimonoveno, con el que se abre este segmento del libro, está dedicado al régimen presupuestario y contable de las subvenciones y ha sido elaborado por Juan Miguel Báscones Ramos, interventor y auditor del Estado, que incluye en su trabajo el estudio de los incumplimientos de la normativa presupuestaria en esta materia y el examen de la relación entre el Presupuesto del Estado y el de la Unión Europea en los casos de financiación de subvenciones nacionales con fondos comunitarios. Sin abandonar esta línea de contenidos financieros nos encontramos con el capítulo vigésimo, a cargo de Javier Martín Fernández, socio director de F. y J. Martín Abogados, y de Juan Manuel Berdud Seoane, abogado senior de ese mismo despa-

cho jurídico; dicho capítulo se refiere a los aspectos fiscales de las subvenciones y ayudas públicas, y se estructura en tres apartados, aparte del introductorio: Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre el Valor Añadido.

La cuarta parte de la obra concluye con el capítulo relativo a los delitos de fraude de subvenciones, realizado por Myriam Segura Rodrigo, fiscal, en el que se analizan los tipos delictivos en esta materia, y ello tanto desde la perspectiva de sus elementos objetivos como desde la de los subjetivos y formales, incluyendo el capítulo una referencia a las modificaciones introducidas en esta área delictiva por la Ley Orgánica 5/2010.

El libro se completa con una parte quinta sobre revisión jurisdiccional, que incluye un solo capítulo aportado por Juan Francisco López de Hontanar Sánchez, magistrado de lo Contencioso-Administrativo, en el que trata el control jurisdiccional de la concesión, gestión y justificación de las subvenciones y de los gastos subvencionables, y analiza también el régimen jurídico del reintegro de estas ayudas públicas.

Todos los capítulos concluyen con una amplia bibliografía que contribuye a dotar a esta obra de una innegable intensidad doctrinal que la convierte en útil, tanto para los profesionales del ámbito público involucrados en la gestión y el control de las subvenciones como para los particulares que actúan en el tráfico mercantil y buscan o aplican este tipo de ayudas para la obtención de

sus fines. También es un libro de interés para las Universidades y demás centros de docencia e investigación, y para los agentes jurídicos que actúan en los Tribunales de Justicia en la representación y defensa de las partes de una relación subvencional.

Esta reseña no quedaría completa, a la vista del carácter especializado de la REVISTA en que se publica, sin una referencia expresa al interés de la obra para quienes prestan servicios profesionales en el ámbito del control externo de la actividad económico-financiera del sector público. El extenso repaso al Derecho positivo y a la jurisprudencia en materia de subvenciones y otras ayudas públicas que aparece en el libro, unido a las propuestas de solución doctrinal que en el mismo se aportan sobre diversas cuestiones controvertidas, hacen de esta obra un texto de consulta interesante desde la perspectiva fiscalizadora, pero también desde la del enjuiciamiento contable, por lo que no podemos sino agradecer el esfuerzo y dar nuestra más cordial enhorabuena a todos los autores del libro y, en particular, desde esta REVISTA, a los letrados del Tribunal, Carlos Cubillo Rodríguez y Antonio Rodríguez Castaño, por sus excelentes aportaciones en lo que a este órgano constitucional se refiere.

JAVIER MEDINA GUIJARRO

CANALES GIL, Álvaro, y HUERTA BARRAJAS, Justo Alberto: *La contratación del sector público tras las reformas de 2010*, Editorial Reus, 2010. 502 págs.

La obra objeto de esta nota constituye un esfuerzo de sus auto-

res por poner de manifiesto las dificultades de aplicación que genera para los profesionales del Derecho la nueva legislación contractual pública, constituida esencialmente por la Ley de Contratos del Sector Público (Ley 30/2007, de 30 de octubre, en adelante LCSP) y por plantear medidas que ayuden a esa aplicación, sea mediante la proposición de reformas, sea mediante el planteamiento de interpretaciones integradoras.

En cuanto a las medidas legislativas, los autores, ya en la Introducción del libro, propugnan que se encargue al Gobierno la elaboración de un Texto Refundido de la LCSP, medida esta que ha sido acogida por la Ley de Economía Sostenible (que en el momento de la elaboración de esta nota ha sido aprobada definitivamente por las Cortes Generales, pero aún no promulgada). La necesidad de elaborar un Texto Refundido menos de tres años después de la entrada en vigor de una Ley que ha sufrido ciertas modificaciones, pero que cabe considerar no son excesivas, viene a reflejar en realidad la complejidad de la materia contractual pública y el escaso éxito que para la regulación de la misma ha tenido la LCSP.

La obra se estructura en cuatro partes. En la primera, que se refiere a los aspectos troncales de la contratación del sector público, se trata la cuestión capital del ámbito de aplicación de la LCSP, las normas de carácter general aplicables a la actividad contractual de todos los entes del sector público y la contratación electrónica.

La segunda parte se refiere a la contratación de los entes, organismos y entidades del sector público, y en ella se trata de las normas que regulan la actividad contractual de las Administraciones Públicas, la de los poderes adjudicadores que no son Administraciones Públicas y la contratación de los entes, organismos y entidades que no son poderes adjudicadores.

Las partes tercera y cuarta de la obra se refieren, respectivamente, al régimen de recursos y medidas provisionales y el orden jurisdiccional competente para conocer de las controversias que surjan de la actividad contractual pública.

Comenzando con el estudio de la regulación del ámbito subjetivo de la LCSP, los autores, muy acertadamente, señalan que la Ley ha producido un profundo cambio en lo que era la regulación tradicional de la contratación pública en España. Anteriormente lo definitivo para la aplicación de la legislación contractual pública era determinar si nos encontrábamos ante un contrato administrativo, contrato que obviamente sólo podía adjudicar una Administración Pública, pero lo que determinaba la aplicación de la Ley y el grado de dicha aplicación era la naturaleza administrativa o no del contrato; sin embargo, en la LCSP lo característico, *«lo primero que hay que hacer»*, como dicen los autores, *«es analizar, caso a caso, la naturaleza jurídica de cada ente, organismo o entidad que forma parte del sector público..., ya que del citado análisis va a depender directamente el grado de aplicación de la norma a los contratos que en cada caso se celebren»*.

A continuación los autores tratan los niveles subjetivos de sujeción a la LCSP, teniendo especial interés el resultado del estudio sistemático y comparado del artículo 3.2.e) de la LCSP, los artículos 3.1.b), 2.1.g) y 2.1.h) de la Ley General Presupuestaria (Ley 47/2003, de 26 de noviembre) y el Inventario de entes del sector público estatal, realizado a efectos de control interno por la Intervención General de la Administración del Estado, mediante el cual señalan con nombre y apellidos los entes que por estar vinculados a la Administración Pública estatal se consideran, a los efectos de la aplicación de la LCSP, Administración Pública.

El mismo ejercicio intelectual se realiza para todos los entes del sector público estatal, ubicando a cada uno de ellos en la categoría que le corresponde en cuanto a la aplicación de la legislación contractual.

Concluyen los autores la parte dedicada al ámbito de aplicación de la LCSP señalando que la novedad que implica la LCSP respecto a la legislación anterior de que la delimitación de los distintos tipos de contratos opere como criterio modulador de la estructura regulatoria troncal de la propia Ley, es decir, que a un ente le resulten de aplicación ciertas normas generales según el tipo de contrato que realice, ha producido cierta desorientación en los órganos de contratación, sobre todo en los casos en que han pasado de una sujeción plena al Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio, en adelante TRLCAP) a un ré-

gimen de sujeción parcial según la LCSP.

En cuanto a las normas aplicables a la contratación del sector público, la obra objeto de esta nota trata las normas que resultan de general aplicación, las normas que han de observar los entes del sector público en su actividad contractual y que, por tanto, son normas que no se refieren a contratos concretos, sino a la actividad contractual con carácter genérico.

Dentro de las normas generales se hace referencia a la necesidad e idoneidad del contrato (señalando con minuciosa precisión que en los contratos de servicios ha de acreditarse la insuficiencia de medios propios por la entidad contratante, como expresamente regulaba el artículo 13 del Real Decreto 66/2008, de 25 de enero, por el que se aprobó la Oferta Pública de Empleo para 2008, aunque desafortunadamente no se haya recogido la misma previsión en la Oferta para 2009); la libertad de pactos; la aptitud para contratar con el sector público (donde los autores hacen una atinada interpretación de la novedosa exigencia del artículo 43.2 de la LCSP de que los empresarios que contraten con el sector público deban contar con la habilitación profesional o empresarial exigible, en el sentido de entender que esa exigencia es de capacidad y no de solvencia), que incluye un copioso estudio de la solvencia, la clasificación y las prohibiciones para contratar; el objeto de los contratos; el precio y valor estimado de los mismos (donde se incluye una interesante referencia a la actualización de precios y al hecho de que las

fórmulas aplicables para dicha actualización en la legislación anterior debían reflejar en el precio la participación de la mano de obra, y en la LCSP se determina expresamente su exclusión); la duración de los contratos; el cómputo de los plazos; los principios de participación de los licitadores (aceptación del pliego de cláusulas administrativas particulares por la presentación de la proposición, presentación de una sola proposición, secreto de las proposiciones y medios de comunicación admisibles); la parte contratante pública; las garantías (donde se hace referencia a la diferencia de obligatoriedad del régimen de las mismas si el contratante es una Administración Pública o un ente del sector público que no tenga esa naturaleza); los criterios de adjudicación (donde se analiza cómo el concepto nuclear de «*oferta económicamente más ventajosa*», objetivo que sirve de referencia para la aplicación de la normativa contenida en la LCSP sobre criterios de adjudicación, normativa que es escalonada según el ente y el contrato a adjudicar); las causas de invalidez de los contratos (donde se incluye una muy interesante reflexión de la aplicación de las causas de invalidez de Derecho civil a los actos preparatorios y de adjudicación de los contratos de las Administraciones Públicas y los sujetos a regulación armonizada (en adelante SARA), interesante dado que dichos actos se rigen en principio por el Derecho administrativo); la perfección de los contratos (materia que ha sido objeto de una importante reforma por la Ley 34/2010, de 5 de agosto, originada por la Sentencia del Tribunal de la Unión Europea

de 23 de abril de 2008 y que ha implicado un cambio trascendental del principio que rige el Derecho contractual español, tanto público como privado, que determina que la perfección de los contratos se realiza por el consentimiento de las partes, en el caso de los contratos públicos por la adjudicación, que no es otra cosa que la aceptación por parte del órgano de contratación de la oferta del licitador, pues bien ahora los contratos públicos van a perfeccionarse por su formalización), y por último, la remisión de información al Tribunal de Cuentas y la remisión de datos estadísticos.

El último apartado de la primera parte de la obra objeto de esta nota se refiere a la contratación electrónica. En el apartado se tratan tanto los aspectos generales de la contratación electrónica, entendiendo por tales los procedimientos puramente electrónicos (subasta electrónica y sistemas dinámicos de contratación), la facturación electrónica, la Plataforma de Contratación del Estado, como aquellos aspectos que resultan de aplicación a cualquier procedimiento de adjudicación, como son los medios de comunicación utilizables en todo procedimiento, y la acreditación de hallarse el licitador al corriente del cumplimiento de sus obligaciones tributarias y con la Seguridad Social.

La segunda parte del libro aborda la contratación pública desde un punto de vista dinámico, tratando la actividad contractual de los entes integrantes del sector público. Comienza el estudio de esta parte por la contratación de las Administraciones Públicas, donde, tras abordar al-

gunas cuestiones estáticas como la tipología contractual, la duración de los contratos y ciertas reflexiones sobre los órganos de contratación (donde se incluye una clasificación de las Mesas de contratación), se entra de lleno en el procedimiento contractual, distinguiendo una fase interna, la preparación; una fase externa, la adjudicación (a la que pertenecerían las formas normales y anormales de terminación del procedimiento de adjudicación, aunque los autores las traten de forma separada), y la tercera fase, la que engloba los efectos de los contratos, donde los autores diferencian en su estudio entre los efectos y extinción de los contratos y el pago del precio.

En cuanto a la preparación de los contratos de las Administraciones Públicas, el libro que aquí se comenta hace hincapié en la gran importancia de esta fase para la adecuada gestión de la actividad contractual, pues, como dicen los autores, *«resultará difícil, por no decir imposible, que algo que no ha quedado perfectamente perfilado en la fase interna no produzca problemas durante el normal desarrollo del contrato»*.

Los autores abordan en primer lugar una cuestión de importancia capital, aunque en principio pudiera parecer muy simple, la determinación del tipo contractual que corresponde a la prestación que desea contratarse, pues esa determinación no es tan fácil en ciertos casos y tiene grandes consecuencias; por ello los autores proponen ciertas reglas de interpretación para diferenciar en casos dudosos, por ejemplo, entre un contrato de gestión de servicios públicos y un contrato de servicios. Piénsese que la

diferencia entre utilizar uno u otro tipo contractual es de gran trascendencia, por ejemplo, el plazo de duración de un contrato de servicios es como máximo de seis años y para licitarlo se exige, a partir de cierta cuantía, gozar de clasificación; sin embargo, en el contrato de gestión de servicios públicos no existe la clasificación y la duración puede alcanzar los sesenta años, siendo la habitual de veinticinco.

También se trata, dentro de la preparación de los contratos, el valor estimado, la determinación de cuando se está preparando un contrato SARA y la elaboración material del expediente de contratación.

El término expediente tiene un significado diferente en el Derecho contractual público que en el Derecho administrativo procedimental general. Mientras que con carácter general se denomina expediente al conjunto de documentos que recogen el conjunto ordenado de actos que constituyen el procedimiento administrativo, en materia contractual se denomina expediente a una fase del procedimiento contractual (y también a los documentos que la reflejan): la fase preparatoria de los contratos. Los autores se preocupan de señalar los documentos que debe contener el expediente, tanto con carácter general como en ciertos supuestos especiales.

El documento más importante de todo expediente contractual, el «núcleo fundamental» en palabras de los autores, es el pliego de cláusulas administrativas particulares, pues establece la auténtica ley del contrato. Respecto a este documento, la obra que aquí comentamos

resuelve ciertas dudas interpretativas que pueden producirse en caso de existir contradicciones entre los pliegos y otros documentos contractuales. También se tratan los pliegos de prescripciones técnicas, haciendo referencia a las nuevas posibilidades de definir las prestaciones introducidas por la LCSP y a los aspectos sociales y medioambientales, en su doble perspectiva de condiciones especiales de ejecución y de mecanismos potestativos para desempatar entre licitadores, en la adjudicación.

La preparación de los contratos tienen también un aspecto procedimental que presenta dos facetas: la tramitación de la preparación y la elección, durante la fase de preparación, del procedimiento de adjudicación. La tramitación de la preparación es una materia reglada en sus trámites y plazos; sin embargo, la Ley también prevé la posibilidad de procedimientos excepcionales en los que prima la rapidez sobre otras consideraciones; esos procedimientos serían el de urgencia y el de emergencia. Sobre este último los autores realzan dos novedades introducidas por la LCSP: que el inicio de la ejecución de las prestaciones no puede demorarse más de un mes desde la declaración de la emergencia y que la intervención y aprobación de la cuenta justificativa deberá realizarse en el mismo plazo con reintegro de los fondos no invertidos.

Dentro de la preparación de los contratos un elemento de especial importancia lo constituyen los criterios de adjudicación del contrato, por lo que en el libro objeto de esta nota se les dedica un especial estu-

dio, del que merece destacarse aquí la referencia a ciertos problemas que aparecen en la valoración práctica de los criterios; esos problemas son los relativos a cómo valorar el criterio del precio, las reglas que deben observarse cuando se permite la presentación de variantes o alternativas, los requisitos de admisibilidad del criterio «mayor calidad de la oferta» etcétera.

El estudio de la preparación de los contratos concluye con la referencia a los contratos menores, de la que cabe destacar la consideración que se realiza de que cabe utilizar esta forma contractual en los contratos privados de las Administraciones Públicas.

En cuanto a la fase externa, la que se refiere a la adjudicación de los contratos, los autores comienza por hacer una clasificación integral de los procedimientos de adjudicación, distinguiendo entre los ordinarios, que son aquellos que respetan los principios de publicidad y concurrencia, y los extraordinarios, en los que la observancia de los mismos es, en algunos extremos, meramente formal. Esta clasificación se complementa con otra que distingue, dentro de los procedimientos ordinarios, entre los articulados en una fase, sería solamente el procedimiento abierto, y los articulados en dos fases: restringido, negociado con publicidad y diálogo competitivo.

El libro realiza después un estudio pormenorizado de todos los procedimientos, señalando los requisitos para su utilización, teniendo especial entidad las partes relativas al procedimiento de diálogo

competitivo y al negociado sin publicidad.

Se estudia también la renuncia o desistimiento de los contratos y la adjudicación de los mismos, en ambos casos haciendo referencia a las novedades introducidas en la LCSP por la Ley 34/2010. Así, en cuanto al desistimiento, se hace una referencia a las irregularidades no invalidantes, que si bien no están recogidas en el artículo 139 de la LCSP, que regula el desistimiento, sino en el 310 en sede de recurso especial, ha de tenerse en cuenta como supuesto de ilicitud que impiden el desistimiento. En cuanto a la adjudicación se hace una exégesis del nuevo sistema que ha hecho desaparecer la dicotomía entre adjudicación provisional y definitiva y que ha cambiado los efectos de la adjudicación. Por último se trata la formalización de los contratos con los diversos plazos que han de observarse para realizar este acto, ahora el que hace nacer los efectos de los contratos, según el tipo de recurso que quepa presentar contra la adjudicación del contrato a formalizar.

Entrando en los efectos y extinción de los contratos, los autores comienzan con una parte de necesaria, introducción teórica, enumerando primero las premisas para que un contrato pueda ser ejecutado y refiriéndose después a las prerrogativas administrativas y su forma de ejercicio. La forma normal de extinción de los contratos es su cumplimiento, que en la contratación administrativa se refleja en un acto concreto: la recepción; a este respecto los autores se plantean la cuestión de si cabe que la Administración, a pesar de haber

levantado acta de conformidad respecto al acto de comprobación material de la inversión, podría instar la resolución del contrato por el incumplimiento de alguna obligación contractual esencial, llegando a la conclusión de que no.

La forma excepcional de terminación de los contratos es la resolución. En la obra se estudian las causas de resolución, tanto generales aplicables a todo tipo de contrato como especiales relativas a cada modalidad contractual, así como sus efectos.

Aspecto de capital importancia en la ejecución de los contratos es el de su modificación, donde, como dicen los autores, la clave está en que la modificación de un contrato puede afectar a las condiciones esenciales del mismo, con lo que *«quedaría en entredicho la propia transparencia del proceso de contratación»*. Sin embargo, en este aspecto la obra que nos ocupa pasa a tener un valor limitado por la próxima entrada en vigor de la Ley de Economía Sostenible, que precisamente en materia contractual pública supone un cambio radical del sistema de modificación de los contratos.

Se trata también el pago del precio como efecto de los contratos, haciendo referencia a las modalidades de pago y al plazo, cuestión esta última que ha resultado afectada grandemente por la Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, que determina que para el año 2013 el plazo será de 30 días, estableciéndose un

calendario progresivo hasta el 1 de enero de 2013.

El estudio de la contratación de las Administraciones Públicas concluye con el tratamiento de la cesión y la subcontratación.

A continuación el libro objeto de esta nota se refiere a la contratación de los entes públicos no administrativos. En primer lugar hace una aclaratoria tipología de los contratos a adjudicar por los poderes adjudicadores que no tengan el carácter de Administración Pública para determinar el régimen jurídico aplicable a cada tipo de contrato. Después analiza las fases interna y externa de los contratos de estos entes según sean o no contratos SARA. Respecto a los entes integrantes del sector público que no son poderes adjudicadores se trata sólo la fase externa y los efectos de los contratos.

La tercera parte del libro se refiere a los recursos y las medidas provisionales, habiendo sufrido esta materia un gran cambio por la entrada en vigor de la Ley 34/2010, norma que, como se ha señalado anteriormente, fue motivada por la promulgación de la Sentencia de 3 de abril de 2008 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Comienzan los autores señalando que la citada Sentencia no es sino el culmen de una serie de desencuentros entre el legislador español y el comunitario, indicando a continuación cuáles eran las debilidades del sistema impugnatorio nacional que le hacían incompatible con el comunitario. A continuación se estudia el régimen de impugnación de los contratos del sector público,

señalando con precisión si cabe el recurso administrativo especial, el administrativo común, o debe acudir directamente a la jurisdicción ordinaria, analizándose con toda minuciosidad los recursos administrativos, especial y ordinario, señalando los legitimados, los órganos competentes, los requisitos de interposición, las medidas provisionales que pueden solicitarse y acordarse, la tramitación y los efectos.

El libro concluye con el estudio del orden jurisdiccional competente para resolver de las controversias que surjan en la actividad contractual de los entes del sector público. En esta parte, muy exigua pero muy necesaria, nos señala con toda precisión cuál va a ser la jurisdicción competente para conocer de cada acto de la vida contractual, ya se trate de contratos de las Administraciones Públicas o de los demás entes.

Como conclusión, el libro que tenemos entre manos es una obra imprescindible, no solamente es una

obra para leer, que también, sino que el profesional que se dedica a la contratación pública, ya sea como gestor, ya como controlador interno o externo de la misma, ha de tenerla siempre al alcance de la mano. Por su esquema, por la minuciosidad con la que aborda las cuestiones problemáticas, por el carácter de guía práctica de la gestión contractual, conjugado con la solvencia doctrinal, *La contratación del sector público tras las reformas de 2010* debe transformarse en un libro de necesaria consulta y ello a pesar de la próxima entrada en vigor de las reformas recogidas en la Ley de Economía Sostenible, respecto a la que cabe desear que pronto nos encontremos con una segunda edición de este libro. La opinión de la utilidad de la obra comentada se permite humildemente hacerla el autor de esta nota basándose en los más de catorce años que lleva fiscalizando la contratación administrativa de todo tipo de entes del sector público.

Antonio-Ramón RODRÍGUEZ CASTAÑO

NORMAS BÁSICAS PARA LA PREPARACIÓN DE ORIGINALES

1. A continuación del título de la colaboración se indicará el nombre del autor y el cargo o la titulación.
2. Se elaborará un resumen del artículo, de una extensión de medio folio, que se entregará en español y, a ser posible, en inglés.
3. La estructura debe responder al siguiente esquema:
 - a) Los apartados en que, en su caso, se divida el artículo irán precedidos de un número (arábigo) y del correspondiente epígrafe en minúscula y en negrita.
 - b) Las posibles subdivisiones irán precedidas de dos dígitos y el correspondiente epígrafe en letra normal.
 - c) Si resultaran indispensables mayores subdivisiones, estas irán precedidas de una letra minúscula seguida de medio paréntesis -a), b), c)...- y el epígrafe, en su caso, en letra normal.
4. Evitar subrayado. En su lugar, emplear cursiva.
5. Las notas se numerarán correlativamente y se consignarán a pie de página.
6. Los originales deberán ir acompañados de soporte informático o enviarse por correo electrónico, además de en papel.
7. La extensión de los artículos deberá estar comprendida entre 15 y 30 páginas a espacio y medio y por una sola cara.
8. Los originales y la correspondencia sobre los mismos deberán dirigirse a la Secretaría del Consejo Editorial (c/ Padre Damián, 19 - 28036 Madrid - Tel.: 91 592 10 10. E-mail: jose.pascual@tcu.es), que facilitará las instrucciones concretas que se le soliciten.

Nota: Los originales que se publiquen en la Revista podrán incluirse también en la edición electrónica de la misma dentro de la página de Internet del Tribunal de Cuentas.



REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

(cuatrimestral)

Boletín de suscripción

- Suscripción anual: 42 € (IVA incluido).
- Número suelto: 15 € (IVA incluido).

Forma de pago:

- Transferencia, indicando nombre y N.I.F. del suscriptor, a favor de:
Marcial Pons Librero, S. L.
Banco Sabadell - C/ San Romualdo, 57
28037 Madrid
C.C.C.: 0081.0532.46.0001118216.
- Cheque bancario (nominativo a Marcial Pons Librero, S. L.).
- Contra-reembolso del primer número recibido.

NOMBRE..... N.I.F.:

PROFESIÓN:.....

DIRECCIÓN:.....

POBLACIÓN: C. P.: TEL.:

ENVÍE ESTE BOLETÍN A: **MARCIAL PONS - REVISTAS**

C/ San Sotero, 6 - 28037 Madrid

Tel.: 91 304 33 03 - Fax: 91 327 23 67

E-mail: revistas@marcialpons.es

IGAE

Nº 25 Diciembre 2010

IGAE
(Intervención General
de la Administración
del Estado)

Realización y
coordinación:

Intervención General
María de Molina, 50 • 28006 Madrid
Tel: 91 536 70 00 • Fax: 91 536 75 70

Consejo de Redacción:

Presidente:
José Alberto Pérez Pérez

Consejeros:
Juan Francisco Martín Seco
José M^o Sobrino Moreno
Elena Montes Sánchez
Pilar Seisdedos Espinosa
José Manuel Aceituno Arenas
Miguel Miaja Fol
Marina Fernández Gil

Edición y Distribución:

Subdirección General
de Información, Documentación
y Publicaciones

Fotografía:

Material fotográfico cedido por:

© José Ignacio Prieto
Fernández-Layos

Cuenta con IGAE agradece a todos
su colaboración

Cuenta con
IGAE Digital:

<http://www.pap.meh.es>

NIPO: 601-10-059-7
ISSN: 1578-0317
Depósito Legal: M-26.658-2001

Diseño e impresión:

V.A. Impresores, S.A.
Tel.: 91 806 00 36
Fax: 91 806 00 69
Avda. de la Industria, 41
28760 Tres Cantos (MADRID)

4 **IGAE**



En opinión de

Javier Rojo García **5**



Análisis

El iter procedimental de los expedientes
de encomiendas de gestión tramitados por
la Administración General del Estado **9**

La Ley de Contratos del Sector Público:
análisis de las modificaciones introducidas
por la Ley 34/2010, de 5 de agosto **21**

El nuevo Régimen Jurídico de los
Servicios de Pago **34**



A debate

¿Habrà que esperar una nueva crisis para
implantar la Tasa Tobin? **42**

Del impuesto Tobin al impuesto sobre
transacciones financieras **45**



Entorno

Las cuentas del Estado en Francia:
una exigencia de transparencia **47**



Mundo Editorial

51



La IGAE de Puertas Adentro

La Subdirección General de Contabilidad
del Ministerio de Defensa **52**



La Web de la IGAE

57

P.V.P.: 7,00 € ejemplar I.V.A. incluido

P.V.P.: 19,00 € suscripción anual España I.V.A. incluido

Para suscribirse: Subdirección General de Información, Documentación y Publicaciones

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

Calle Alcalá, 5-5.ª pta. - Tel.: 91 595 87 78 - Fax: 91 595 87 53

Esta publicación no comparte necesariamente las opiniones expresadas por sus colaboradores



AUDITORÍA

P Ú B L I C A

REVISTA DE LOS ORGANOS AUTONÓMICOS DE CONTROL EXTERNO

¡SUSCRÍBASE!

Para suscripciones dirigirse a:

AUDITORÍA PÚBLICA Hospital de las Cinco Llagas C/. Don Fadrique, S/N 41009 Sevilla
Tel 955 009 618 Fax 955 009 646 e-mail: paula.rodriguez@ccuentas.es.

