

Vol. XV

Septiembre 2013

N.º 45

REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

• PRESENTACIÓN

Juan Velarde Fuertes

ARTÍCULOS

- SEMBLANZA PROFESIONAL DE PASCUAL SALA SÁNCHEZ
Javier Medina Guijarro
Juan Carlos López López
José Antonio Pajares Giménez
- LA FUNCIÓN DE FISCALIZACIÓN DEL TRIBUNAL DE CUENTAS:
PROBLEMAS HERMENÉUTICOS Y CUESTIONES CONTROVERTIDAS
Manuel Aznar López
- INSUFICIENCIA DEL CONCEPTO SUBJETIVO DEL SECTOR PÚBLICO COMO
DELIMITADOR DEL ÁMBITO FISCALIZADOR DEL TRIBUNAL DE CUENTAS
Antonio Ramón Rodríguez
Castaño
- LA FISCALIZACIÓN EN LA JURISPRUDENCIA
Carlos Cubillo Rodríguez
- LAS ACTUACIONES PREPARATORIAS DE LOS PROCESOS CONTABLES
Olayo E. González Soler
- EXTENSIÓN Y LÍMITES DE LA JURISDICCIÓN CONTABLE EN LA JURISPRUDENCIA
Félix Alonso Carbajo
- ANÁLISIS DE LAS PROPUESTAS DE REFORMA QUE PUEDEN AFECTAR
AL TRIBUNAL DE CUENTAS
Fernando Clemente de Antonio
- PRESENTE Y FUTURO DE LA JURISDICCIÓN CONTABLE
José Manuel Suárez Robledano
- LA TRANSMISIÓN DE LA RESPONSABILIDAD CONTABLE A LOS CAUSAHABIENTES.
LOS EFECTOS DE LA ACEPTACIÓN DE LA HERENCIA A BENEFICIO DE INVENTARIO
Luis Rueda García

LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

- SEGUNDO CUATRIMESTRE DEL AÑO 2013
Javier Medina Guijarro
José Antonio Pajares Giménez

DOCUMENTACIÓN, NOTAS Y COMUNICACIONES

- NOTA SOBRE LA OBRA DIRIGIDA POR MIGUEL MARÍN
«UNA REFORMA FISCAL PARA EL CRECIMIENTO Y EL EMPLEO»
Andrés Fernández Díaz

PUBLICACIONES

- LEBOR ADAM. «EL SUPERBANCO. LA HISTORIA OCULTA DEL GRUPO
DE TECNÓCRATAS QUE GOBIERNA EL MUNDO». EDITORIAL INDICIOS.
AÑO 2013. BARCELONA. 349 págs.
José Manuel Suárez Robledano



TRIBUNAL DE CUENTAS

REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

VOL. XV

Septiembre 2013

N.º 45

Tribunal de Cuentas
ISSN: 1.575-1333
Depósito Legal: M. 8.696-1999
Edita: Tribunal de Cuentas
Maquetación, impresión y encuadernación:
Imprenta Nacional. Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado



Índice

	<u>Págs.</u>
<i>Presentación</i> , Juan Velarde Fuertes	5
Artículos	
• <i>Semblanza profesional de Pascual Sala Sánchez</i> , Javier Medina Guijarro, Juan Carlos López López y José Antonio Pajares Giménez	15
• <i>La función de fiscalización del Tribunal de Cuentas: problemas hermenéuticos y cuestiones controvertidas</i> , Manuel Aznar López.	23
• <i>Insuficiencia del concepto subjetivo del Sector Público como delimitador del ámbito fiscalizador del Tribunal de Cuentas</i> , Antonio Ramón Rodríguez Castaño	49
• <i>La fiscalización en la Jurisprudencia</i> , Carlos Cubillo Rodríguez	63
• <i>Las actuaciones preparatorias de los procesos contables</i> , Olayo E. González Soler	79
• <i>Extensión y límites de la jurisdicción contable en la Jurisprudencia</i> , Félix Alonso Carbajo	111
• <i>Análisis de las propuestas de reforma que pueden afectar al Tribunal de Cuentas</i> , Fernando Clemente de Antonio	129
• <i>Presente y futuro de la Jurisdicción Contable</i> , José Manuel Suárez Robledano	153
• <i>La transmisión de la responsabilidad contable a los causahabientes. Los efectos de la aceptación de la herencia a beneficio de inventario</i> , Luis Rueda García	201
Legislación y jurisprudencia	
• <i>Segundo cuatrimestre del año 2013</i> , Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez	213
Documentación notas y comunicaciones	
• <i>Nota sobre la obra dirigida por Miguel Marín «Una reforma Fiscal para el Crecimiento y el Empleo»</i> , Andrés Fernández Díaz	247
Publicaciones	
• LEBOR ADAM. <i>El superbanco. La historia oculta del grupo de tecnócratas que gobierna el mundo</i> . Editorial Indicios Año 2013. Barcelona. 349 páginas. (José Manuel Suárez Robledano.)	267

CONSEJO EDITORIAL

Ángel Antonio Algarra Paredes

Susana Casado Robledo

Carlos Cubillo Rodríguez

Gregorio Cuñado Ausín

Andrés Fernández Díaz

Dolores Genaro Moya

M.^a Luz Martín Sanz

Vicente Montesinos Julve

Carmen Moral Moral

José Pascual García

Pascual Sala Sánchez

José Manuel Suárez Robledano

Juan Velarde Fuertes (Director)

Antonio Ramón Rodríguez Castaño (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.

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

Juan Velarde Fuertes

Director de la REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

Por una parte, contiene este número las intervenciones que se efectuaron en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, el 6 de noviembre de 2013 como Seminario Conmemorativo del XXV Aniversario de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. Pero las antecede, obra de Javier Medina Guijarro, Juan Carlos López López y José A. Pajares Giménez, como homenaje debido, el artículo «Semblanza profesional de Pascual Sala Sánchez». El enlace parece lógico. Como bien se dice en este artículo, «la Ley Orgánica de 1982 –muy escueta en su redacción–, necesitaba, además de su desarrollo en la Ley de Funcionamiento, que fuera, desde el primer momento, un instrumento operativo para el Tribunal de Cuentas». En ese sentido, la bien calificada como «posición jurídica» de Pascual Sala, fue clave para que el 5 de abril de 1988 se promulgase la Ley de Funcionamiento que se conmemoraba en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación. Y era obligado este homenaje, porque a Pascual Sala se le deben aplicar, sin duda de ningún género, aquello que Max Weber, en el volumen IV, «Tipos de Dominación», de esa colosal aportación titulada «Economía y Sociedad», señala como final del capítulo VI, «Burocracia»: «La burocracia tiene un carácter “racional”: la norma, la finalidad, el medio y la impersonalidad han influido siempre en todas partes “revolucionariamente” en un sentido especial..., tal como suele hacerlo el progreso del “racionalismo” en todos los sectores. La burocracia aniquiló con ello formas estructurales de dominación que no tenían un carácter racional en este sentido especial con que empleamos la palabra». Al servicio de esto ha estado, de modo permanente Pascual Sala. El pasa a ser pieza clave, por eso, que explica muchísimo de lo que contiene este número de la *Revista Española de Control Externo*.

Tras este obligado preludio, Manuel Aznar López, es el autor de una aportación, que debe calificarse como de aguda crítica, por lo que me atrevo a calificar como especialmente incitante, titulada «La función de fiscalización del Tribunal de Cuentas: problemas hermenéuticos y cuestiones controvertidas». Los problemas hermenéuticos son tres: sobre la rendición de cuentas y las medidas coercitivas; el planteamiento de conflictos de atribuciones –que se entiende en los casos de naturaleza interorgánica, no los conflictos de competencias de carácter interterritorial– en materia fiscalizadora; finalmente, la cuestión, me atrevería a decir que especialmente clave, que atañe «al alcance de la competencia objetiva del Tribunal de Cuentas a la vista de lo dispuesto en el artículo 136 de la Constitución Española, en el artículo 9 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y en el artículo 27.1 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. El citado precepto constitucional delimita el referido ámbito competencial por referencia a “las cuentas y a la gestión económica del Estado, así como del sector público”. Por su parte, el segundo de los artículos señalados refiere la función de fiscalización del Tribunal de Cuentas a “la actividad económico-financiera del sector público” y a la “ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos” menciones que se realizan por separado en sendas aportaciones y que quedan fusionadas en la formulación única que se recoge en el indicado precepto de la Ley de Funcionamiento, donde, tras calificarse a la función fiscalizadora como externa, permanente y consuntiva, se señala que “se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía en relación con la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos”».

Y las cuestiones controvertidas que señala Manuel Aznar son dos. Una, derivada del diseño legal asimétrico del Tribunal de Cuentas, concretamente la participación de los Consejeros de la Sección de Enjuiciamiento en el ejercicio de la función de fiscalización, porque «la participación de los Consejeros de la Sección de Enjuiciamiento en el ejercicio de la función de fiscalización ¿puede contaminar o no su posterior intervención en asuntos jurisdiccionales en los que haya de dilucidarse la posible existencia de una responsabilidad contable por procesos hechos recogidos en los informes de fiscalización de los que previamente hayan conocido?» La otra, fiscalización de la financiación de los partidos políticos, ante lo que el Tribunal de Cuentas se resistió tanto que pasó a ser «poco menos que... epígono de Sganarelle, ... el médico a palos de Molière».

Antonio Ramón Rodríguez Castaño es el autor de un artículo sobre un asunto que me atrevo a calificar de especialmente delicado, precisamente en estos momentos que vive la economía española. El título de esta importante aportación es «Insuficiencia del concepto subjetivo del Sector Público como delimitador del ámbito fiscalizador del Tribunal de Cuentas». Por ejemplo, se señala que «la preparación y adjudicación de los contratos subvencionados se rige por normas no sólo administrativas sino previstas para los contratos de las Administraciones públicas y el control de estos actos en vía administrativa, sea por medio de recurso o de revisión de oficio, y en vía jurisdiccional es el propio de los actos administrativos. Es decir, no el propio de control interno o externo, salvo que el ente adjudicador pertenezca al sector público». Es uno de los aspectos que se ofrecen en esta aleccionadora exposición sobre «la existencia de actividades públicas, de interés público, que participen de lo público, sea mediante la aplicación de fondos procedentes del sector público, sea mediante el uso de poder público (el derecho exclusivo es una situación de privilegio derivada del ejercicio de un poder público) y que sin embargo no son controlables, en principio, de la manera tradicional, puesto que dichas actividades no son realizadas por entes del Sector público y nuestro sistema de control se basa en el concepto de Sector Público».

Carlos Cubillo Rodríguez es el autor del artículo «La fiscalización en la jurisprudencia», movido por una realidad actual de la que no se puede rehuir, «porque desde la Sociedad Civil y desde los medios de comunicación no dejan de recibirse mensajes inequívocos de inquietud ante la situación económica de crisis, de indignación ante los focos de corrupción y despilfarro en el gasto público, y de impulso a una regeneración de las Instituciones, Administraciones y Entidades Públicas, basado en la transparencia y eficiencia de su actuación». Una conclusión importante de este artículo es que «la doctrina que impregna las resoluciones del Tribunal Constitucional, del Tribunal Supremo y del Tribunal de Cuentas es clara en el sentido de que este último, en el ejercicio de su función fiscalizadora, goza de una «supremacía» prevista legal y constitucionalmente, que supone un blindaje de su función frente a posibles influencias del Parlamento, de los Tribunales de Justicia y de los demás órganos de control, internos y externos». Dos citas importantes –una de Andrés Fernández Díaz, y otra de Juan II de Castilla– prueban que el Tribunal de Cuentas, «como órgano de control... puede encontrarse en sus inspecciones con la corrupción

y... puede ser útil para su prevención y combate, aunque no sea éste su cometido natural».

Me he permitido señalar en multitud de ámbitos que siempre me ha impresionado la finura jurídica del fiscal Olayo E. González-Soler. En esta ocasión he de repetir lo mismo tras su aportación «Las actuaciones preparatorias de los procesos contables» que inicia estudiando dos notas, la complejidad y la compulsividad del modelo de control derivado del análisis del marco constitucional del Tribunal de Cuentas, y ello porque la Constitución española «introduce una novedad en la regulación del Tribunal de Cuentas, puesto que a partir de su desarrollo normativo, las funciones que hasta entonces habían venido siendo desempeñadas por los Fiscales del Tribunal de Cuentas, que era uno de los Cuerpos de funcionarios que integraban su estructura, pasan a ser encomendadas al Ministerio Fiscal, cuya autonomía funcional está proclamada en nuestro texto constitucional, en donde igualmente se consagra que su actuación se sujetará a los principios de legalidad e imparcialidad (artículo 124 de la Constitución Española)». Por ello tiene notable valor lo que en este artículo se dice sobre las actuaciones preparatorias de los procesos contables, tanto en relación con el ejercicio de la acción contable, como respecto a las actuaciones preparatorias del proceso de reintegro por alcance, y en este sentido, «respecto a las Diligencias Preliminares –indica que tienen un doble objeto: en primer lugar, designar los órganos encargados de tramitar las Actuaciones Previas y, en segundo lugar, realizar una valoración que, por la propia naturaleza de esta fase del proceso, tiene que ser indiciaria, sobre la trascendencia que, desde la perspectiva de la responsabilidad contable, ofrecen los hechos, al objeto de decidir, si debe proseguir, o no, la tramitación del procedimiento». Y no deja de subrayarse que «llama la atención la falta de previsión sobre la posibilidad de que los Delegados Instructores puedan recabar la colaboración de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado para la práctica de algunas de las diligencias de investigación que deben realizar para la averiguación de los ilícitos contables».

Después de un despliegue interesantísimo de jurisprudencia, Félix Alonso Carbajo, en su artículo «Extensión y límites de la jurisdicción contable en la jurisprudencia», y tras deslindar perfectamente «los ámbitos subjetivo y objetivo de la jurisdicción contable respecto a otras jurisdicciones con la que puede concurrir, como la penal o la contencioso-administrativa», concluye afirmando: «La experiencia adquirida a lo largo de estos años en la aplicación de la norma, así como las anunciadas propuestas de reformas normati-

vas que inciden en las funciones del Tribunal de Cuenta, no parece infundado plantear la conveniencia de promover, desde el propio Tribunal, una actualización tanto de la Ley de Funcionamiento como de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas en aras de perfeccionar y adecuar a los nuevos tiempos las regulaciones en ellas contenidas».

En ese orden de búsqueda de mejoras se encuentra el artículo de Fernando Clemente de Antonio, «Análisis de las propuestas de reforma que pueden afectar al Tribunal de Cuentas». Lo sitúa en el actual momento por considerar que existe una «grave crisis económica», simultáneamente con una «grave crisis institucional», a más de recoger las frases del Fiscal General del Estado en la apertura del año judicial en 2013: «La corrupción es una de las cuestiones que más debilitan la fortaleza moral de la sociedad... Es necesario aumentar la eficiencia de los órganos de inspección y control de las administraciones y el establecimiento de mecanismos de detección precoz que permitan abortar la corrupción en sus inicios. Es importante incrementar los recursos de la jurisdicción contencioso administrativa y del Tribunal de Cuentas como instancias claves del control».

En relación con las reformas precisas se articulan sucesivamente, en las iniciativas del Gobierno, las que «afectan o pueden afectar directamente al Tribunal de Cuentas» que se indican: la reforma de 2012 de la Ley Orgánica de Financiación de Partidos Políticos; la Ley de Transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, 19/2013, de 9 de diciembre; el Proyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, 2013, que introduce «una nueva tipificación de la malversación, como un supuesto de administración desleal de fondos públicos»; también la Ley Orgánica 6/2013, de 14 de noviembre, de creación de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal, con el importante Comité técnico de Cuentas Nacionales, «conformado por el Instituto Nacional de Estadística, el Banco de España y la Intervención General del Estado». Además se añaden las iniciativas del grupo parlamentario socialista y las «propuestas de expertos, organizaciones, iniciativas de los medios de comunicación y de la opinión pública al margen de la actividad parlamentaria».

José Manuel Suárez Robledano aporta un exhaustivo artículo titulado «Presente y futuro de la Jurisdicción Contable». Tras una muy completa exposición de la regulación actual y del análisis de

las virtudes y defectos de la legislación procesal presente, y de recrear la constitucionalidad de la jurisdicción contable, sin olvidar muchos otros aspectos complementarios, como las Diligencias Preliminares, concluye «que no es tan nefasta o equívoca la legislación vigente, pues ha permitido el desenvolvimiento de la jurisdicción contable durante ya 25 años, con eficacia y habiendo permitido el establecimiento de un cuerpo doctrinal de jurisprudencia consolidado en muchos aspectos. Lo cierto es que, pese a ello, el avance de los tiempos, el desarrollo de legislación posterior y una finalidad de armonización y de mayor seguridad jurídica, exigen la puesta al día de aspectos» cuya deficiencia es objeto de análisis detallado en este valioso artículo.

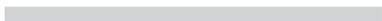
Luis Rueda García, es autor del artículo, «La Transición de la responsabilidad contable a los causahabientes. Los efectos de la aceptación de la herencia a beneficio de inventario». Justifica ampliamente que «aplicando los criterios de interpretación de las normas previstas en el artículo 3.1 del Código Civil, la conclusión a la que procede llegar, implica considerar que el artículo 38.5 (de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas) (que) sólo establece un límite cuantitativo, coincidente con el importe líquido de la herencia para la Transmisión «mortis causa» de la responsabilidad contable, resulta irrelevante, en el sentido de no operar ninguna restricción; como consecuencia de ello, que la aceptación de la herencia se haya realizado de manera pura y simple o a beneficio de inventario».

Además de lo anterior, y como sucede en todos los números de esta revista, se encuentra el siempre completísimo trabajo de Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez sobre «la legislación y jurisprudencia más relevante» producida en el segundo cuatrimestre de 2013, «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*.

Aparece también una nota crítica de Andrés Fernández Díaz sobre el Informe publicado por Faes, y dirigido por Miguel Marín, «Una reforma fiscal para el crecimiento y el empleo», especialmente interesante en estos momentos de debate sobre diversos aspectos de la reforma tributaria precisa, y una reseña firmada por José Manuel Suárez Robledano del libro de Lebor Adam, «El superbanco. La historia oculta del grupo de tecnócratas que gobiernan el mundo». Añado que el Banco de Pagos Internacionales tuvo en

España un papel muy importante en su dictamen en relación con la famosa visita de Quesnay –naturalmente, no el fisiócrata– a Madrid en febrero-marzo de 1931, sobre un plan estabilizador para la peseta.

ARTÍCULOS



Semblanza profesional de Pascual Sala Sánchez

Javier Medina Guijarro
Juan Carlos López López
José A. Pajares Giménez

Pascual Sala Sánchez, que tiene como ciudad natal Valencia en 1935, fue el primer Presidente de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas, una vez promulgada la Ley Orgánica de 1982 y después de haber sido designado Consejero de Cuentas por Resolución plenaria del Congreso de los Diputados, de 30 de junio de 1982. Desde esta privilegiada atalaya y con la colaboración del personal a su servicio –que siempre ha reconocido– supo liderar la puesta en marcha de la jurisdicción del Tribunal de Cuentas como autentica jurisdicción, que juzga y ejecuta lo juzgado en materia de responsabilidad contable.

Sala ingresa en la carrera judicial en 1963, con el número 1 de su promoción, y como Juez ocupa destinos en los Juzgados de Primera Instancia e Instrucción de Albaida y Requena, obteniendo la categoría de Magistrado de lo Contencioso-Administrativo, en virtud de oposiciones restringidas, con ejercicio, como Magistrado especialista de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, en las Audiencias Territoriales de Santa Cruz de Tenerife, Albacete y Valencia, entre 1972 y junio de 1982. Su trayectoria como Juez culmina con el nombramiento de Magistrado del Tribunal Supremo, por el turno de Especialistas en lo Contencioso-Administrativo, en abril de 1986, habiendo sido previamente promovido a Magistrado en la Carrera de origen en 1977.

Por otra parte, Pascual Sala fue nombrado Vocal Permanente de la Comisión General de Codificación en 1986, designado Presidente del Tribunal Supremo y del Consejo General del Poder Judicial en 1990 y hasta 1996, y nombrado Magistrado del Tribunal Constitucional en 2004, asumiendo su presidencia –el primer juez que ostenta el cargo– de enero de 2011 a junio de 2013.

Dejamos para el final de este inicial recorrido por su trayectoria profesional que Pascual Sala fue elegido Presidente del Tribunal de Cuentas en julio de 1988, permaneciendo en el cargo hasta julio de 1990 en que, como antes se ha dicho, pasa a ser Presidente del Tribunal Supremo y del Consejo General del Poder Judicial.

Pocas personas –por no decir ninguna– pueden presumir de haber presidido diferentes Órganos Constitucionales del Estado: el Tribunal de Cuentas, primero, el Tribunal Supremo y Poder Judicial, después, y el Tribunal Constitucional, finalmente.

Pero no se trata, en estas páginas, de efectuar una semblanza integral de los valores personales y jurídicos de Pascual Sala. Nos queremos ceñir a su paso por la Institución del Tribunal de Cuentas y hacerlo en su sentido más amplio, porque la interconexión de las Instituciones del Estado dio lugar a que, una vez abandonado el Tribunal de Cuentas, como Magistrado y Presidente del Tribunal Supremo y como Magistrado y Presidente del Tribunal Constitucional siguiera, indirectamente, ligado al supremo órgano fiscalizador, en sede del dictado de Sentencias que guardaban relación con el Tribunal de Cuentas. Y todo ello sin olvidar su pertenencia al Consejo Editorial de la Revista Española de Control Externo.

Pascual Sala, junto con otros once Consejeros, accede al Tribunal de Cuentas en julio de 1982, dos meses después de la promulgación de la Ley Orgánica 2/1982, que supone el *Inicio* (sí, con mayúscula) de la nueva andadura de una Institución que, existiendo ya, necesitaba de una adaptación a los nuevos tiempos que comenzaban.

En efecto; con solo la consideración de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, que vino a cumplir el mandato recogido en el artículo 136.4 de la Constitución, no se agotó el diseño normativo del Tribunal y de sus funciones. Así, por una parte, la adhesión de España a las Comunidades Europeas dio una dimensión nueva al Tribunal de Cuentas como órgano de colaboración con el Tribunal de Cuentas Europeo. Por otro lado, tanto en la función fiscalizadora como en la jurisdiccional la necesidad de acudir a normas comple-

mentarias se hizo de todo punto insoslayable. Piénsese, por lo que a la primera de ellas respecta, en la fiscalización del fondo de compensación interterritorial para cumplir la finalidad de corrección de los desequilibrios económicos entre las distintas Comunidades Autónomas, en la fiscalización de los gastos electorales y de financiación de partidos políticos y en la coordinación que debía establecerse entre la actividad fiscalizadora del Tribunal en materias de control económico y presupuestario de las referidas Comunidades y los órganos de control externo de que ellas mismas se iban dotando con arreglo a las previsiones contenidas en sus Estatutos o leyes propias, por no citar otros que algunos de los más claros ejemplos de regulación complementaria. En cuanto atañe a la función jurisdiccional, aquella necesidad no es menos evidente. En primer lugar, la delimitación de la jurisdicción contable frente a la ordinaria, principalmente frente a la contencioso-administrativa, planteó serias dificultades, habida cuenta los principios de unidad jurisdiccional y exclusividad en el ejercicio de la jurisdicción que a los Jueces y magistrados integrantes del Poder Judicial reconoce la Constitución, y obligó a acudir, de modo fundamental, a la Ley General Presupuestaria, a las Leyes de Presupuestos y a las que regulan, en términos generales, la contabilidad de las entidades del sector público, para determinar qué se entiende por jurisdicción contable y por responsabilidad contable. En segundo término, la fase instructora previa a la vía jurisdiccional obligó igualmente a acudir a diversas disposiciones y no sólo a la Ley Orgánica 2/1982. Téngase en cuenta que, en virtud de cuanto disponía la Ley General Presupuestaria en el supuesto de alcance el Tribunal de Cuentas entra a conocer directamente de la responsabilidad contable pero en los demás casos, dicha responsabilidad será exigida por la Administración mediante el oportuno expediente, sin perjuicio de la facultad de avocación que en todo caso tiene el Tribunal según establece el artículo 41 de la Ley Orgánica citada y de su competencia para resolver los recursos que se formulen contra la correspondiente resolución administrativa. Todo ello produce la consecuencia de que tanto los elementos caracterizadores de la responsabilidad contable como la regulación del procedimiento para su exigencia en la fase prejurisdiccional, había que buscarlos no únicamente en la Ley Orgánica 2/1982.

En resumen, la propia función jurisdiccional atribuida por la Constitución y la Ley Orgánica al Tribunal de Cuentas, la función fiscalizadora en sentido estricto, más allá de la censura de cuentas efectuada hasta entonces –en cumplimiento, eso sí, de lo que dispo-

nía el ordenamiento jurídico vigente–, la elaboración de la Ley de Funcionamiento, y mucho más, estaba por desarrollar. Y además, para ello, era necesario incrementar los medios materiales y personales –escasos en aquellos años– de los que el Tribunal de Cuentas disponía. Y, por supuesto, había que intentar que nuestra Institución de control se diera a conocer, de manera efectiva, en el mundo exterior a nuestras fronteras.

En todas esas tareas, la figura de Pascual Sala fue tornándose cada vez más relevante.

En la sesión constitutiva del primer Pleno del Tribunal de Cuentas, en su nueva configuración, tras la Ley Orgánica, y que se celebró en julio de 1982, Pascual Sala fue elegido por sus compañeros de Pleno, Presidente de la Sección de Enjuiciamiento y, en consecuencia, miembro también del Órgano de Gobierno de la Institución.

Durante los siguientes meses de 1982 y todo el año 1983, la tarea era ingente. Había que dotar al Tribunal de nuevos mecanismos de actuación. Y, además, era necesario dar cumplimiento a lo dispuesto en la Disposición Final Tercera de la Ley Orgánica 2/1982. Por imperativo de esta disposición, el Gobierno tenía que elevar 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.

En todas esas áreas la intervención de Pascual Sala fue decisiva.

Por lo que se refiere al área de personal, la primera Comisión de Gobierno del Tribunal impulsó la llegada a la Institución de personal cualificado en la función de control. Así, a finales de febrero de 1983 ya se encontraba en el Boletín Oficial del Estado la convocatoria de una oposición, con un programa actualizado a la nueva legislación del Tribunal, en la que se convocaban 33 plazas para el Cuerpo Especial Técnico de Censores, Letrados y Contables del Tribunal de Cuentas. Dicho Tribunal de oposición fue presidido, como no podía ser de otra forma, por Pascual Sala, que también había tenido una intervención relevante en la elaboración del Programa.

Pero la Ley Orgánica de 1982 –muy escueta en su redacción–, necesitaba, además de su desarrollo en la Ley de Funcionamiento, que fuera, desde el primer momento, un instrumento operativo

para el Tribunal de Cuentas. Una vez más, la figura de Pascual Sala fue decisiva en la introducción de determinadas ideas básicas que afectaban, tanto a la función fiscalizadora como a la jurisdiccional.

Por lo que se refiere a la primera de ellas había que clarificar lo que disponía la Disposición final segunda.¹ de la LOTCu, la cual especificaba que la Ley de Procedimiento Administrativo (hoy, Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común) sería supletoria de las normas reguladoras de los procedimientos fiscalizadores.

Ello podía inducir a pensar que el procedimiento fiscalizador quedaba impregnado de un tinte de procedimiento administrativo, que llegaría a someter la función fiscalizadora a toda la regulación que nuestro ordenamiento jurídico configura para el acto administrativo y, esencialmente, a su régimen de recursos, lo que a su vez va ligado al concepto de interesado. Pascual Sala siempre defendió lo errónea de esta interpretación jurídica, lo que quedó plasmado en la Ley de Funcionamiento de 1988, que más allá de los formalismos que imponen la Constitución y las Leyes podemos calificar, sin miedo a cometer exceso, de obra material de Pascual Sala.

Así, dicha Ley de Funcionamiento –a la que luego tendremos que referirnos al hablar de la función jurisdiccional– dejó claro, de una parte, que las disposiciones de la Ley procesal administrativa se aplicarían, en lo no previsto en dicha Ley de Funcionamiento, en todas aquellas disposiciones y actos de los órganos del Tribunal de Cuentas no adoptados en el ejercicio de sus funciones fiscalizadora y jurisdiccional, y, de otra, que la tramitación de los procedimientos de fiscalización, en defecto de norma expresa de la Ley de Funcionamiento, se regirían por lo dispuesto en la Ley Procesal Administrativa, *con excepción* de aquellas disposiciones que determinan el carácter de parte o legitiman para la interposición de recursos en vía administrativa o jurisdiccional.

Esta aportación esencial de la Ley de Funcionamiento, anticipada por la interpretación de Pascual Sala, ha evitado que los Informes de Fiscalización del Tribunal puedan ser sometidos, en cada una de sus fases de desarrollo, a la interposición de recursos que desnaturalizarían la esencia de la función fiscalizadora.

Pero si las aportaciones de Pascual Sala a la función fiscalizadora fueron muy relevantes, fueron también decisivas las que efectuó al buen entendimiento contenido que debía poseer la jurisdic-

ción contable. Desde 1982, y como Presidente de la Sala de Justicia de este Tribunal, promovió el dictado de Sentencias que tuvieron una plasmación total en la Ley de Funcionamiento. Hay que recordar, en primer lugar (como pone de manifiesto el Preámbulo de dicha Ley), que una de las dificultades que existieron para cumplir el plazo establecido en la LOTCu, en lo que se refiere a la elaboración del Proyecto de Ley de Funcionamiento del Tribunal, fue el Informe emitido por el Consejo General del Poder Judicial, el 29 de enero de 1986, a propósito de la necesaria compatibilidad entre la jurisdicción contable y los principios de unidad y exclusividad en el ejercicio de la jurisdicción, reconocidos a los Jueces y Magistrados integrantes del Poder Judicial en el artículo 117 de la Constitución.

Ese retraso en la promulgación de la Ley de Funcionamiento no fue, sin embargo, negativo. Permitió que el nuevo Tribunal iniciara su andadura con sólo los preceptos de la Ley Orgánica para armonizarlos con la normativa todavía vigente, en la medida en que no hubiera resultado derogada por aquella. Así, se pudo perfilar el ámbito y los límites en que debería desarrollarse la función jurisdiccional.

Y como hemos indicado anteriormente, las Sentencias de la Sala de Justicia dictadas entre 1983 y 1988, guiadas por la pericia jurídica de Pascual Sala, fueron definitivas. Se clarificó la naturaleza de esta jurisdicción contable, no confundiéndola con la responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas, se afirmó que esta jurisdicción entendería de los daños causados a los bienes, caudales y efectos públicos, pero que no era la sede adecuada para la controversia entre Administraciones Públicas, y se configuraron todos los caracteres esenciales de la misma. Así, los artículos 11 a 15 y 49 a 87 de la LFTCu tienen, en gran parte, su antecedente en las Sentencias dictadas por la Sala de Justicia en el periodo 1983-1988. Y, en todo caso, llevan la impronta del saber jurídico de Pascual Sala.

Pero el año 1988 no fue solamente el de la promulgación de la Ley de Funcionamiento, que se produjo el 5 de abril del mismo. Tres meses después Pascual Sala fue elegido Presidente del Tribunal de Cuentas. Comenzaba así un nuevo ciclo en su vida profesional. Y desde su cargo de Presidente –corto pero fructífero– acometió otras dos tareas fundamentales, a las que antes hemos hecho referencia someramente.

La primera tiene que ver con la estructuración definitiva de los puestos de trabajo a desempeñar en el Tribunal. La Ley de 1988, en sus artículos 88 y siguientes, regula el Estatuto del personal al servicio del Tribunal de Cuentas, pero era necesario completar este diseño normativo con la elaboración de una auténtica Relación de Puestos de Trabajo, que hasta entonces no había existido como tal, sino de forma muy embrionaria. El impulso de Pascual Sala, como Presidente del Tribunal de Cuentas, fue decisivo para la elaboración de esta primera Relación de Puestos.

La segunda, entronca con la proyección del Tribunal de Cuentas al exterior, siguiendo los pasos que ya había iniciado el primer Presidente del nuevo Tribunal, José María Fernández Pirla.

Los Órganos de Control Externo estatales, además de su pertenencia a INTOSAI, habían ido agrupándose en organizaciones de carácter regional en todo el mundo. Excepto en Europa. Entre julio de 1988 y noviembre de 1990, se llevó a cabo una intensa labor de contactos con todos los Órganos de Control Externo europeos que culminaron con la celebración del Congreso constitutivo de EUROSAI en la ciudad de Madrid, entre los días 12 y 18 de dicho mes y que tuvieron, como relevante colofón, la elección de nuestra Institución de control como sede permanente de la Secretaría General de dicha organización.

Caprichos del destino, Pascual Sala no pudo asistir al Congreso, en cuya preparación tanto había trabajado, ya que una semana antes, el día 7 de noviembre, había sido elegido Presidente del Tribunal Supremo y del Consejo General del Poder Judicial en sustitución de otro ilustre jurista, Don Antonio Hernández Gil. Pero su contribución a los fructíferos resultados del mismo había sido ya decisiva.

Pascual Sala ocupa la Presidencia del Tribunal Supremo hasta el 26 de julio de 1996, fecha en la que se incorpora a dicha Institución, pero ahora como Magistrado de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del mismo, hasta el año 2004. Como hemos indicado anteriormente, desde ese Alto Tribunal aun tuvo ocasión de participar en el dictado de Autos y Sentencias relacionados con la jurisdicción contable, ya que dicha jurisdicción, por imperativo de la Ley, desemboca, en los casos tasados por el ordenamiento jurídico, en la Sala del Supremo de dicho orden jurisdiccional.

En fin, en el año 2004 es elegido Magistrado del Tribunal Constitucional del que acaba siendo Presidente el 20 de enero de 2011.

Y tampoco fue ajeno, por tanto, a la resolución de algunos recursos de amparo interpuestos por quienes fueron parte en un proceso jurisdiccional contable.

Así, desde 1982, la vida de Pascual Sala ha estado ligada directa o indirectamente al Tribunal de Cuentas. Pero lo más relevante, en todo caso, ha sido que, ya fuera de esta Institución, ha mantenido siempre una vinculación personal e intelectual con la misma. Y no sólo por su pertenencia al Consejo Editorial de la Revista Española de Control Externo, sino porque –y esto es, si cabe, más relevante– ha atendido siempre todas las peticiones de asistencia que desde esta Casa se le han efectuado a diferentes Seminarios, Congresos, etcétera, demostrando su cariño por la Institución de la que fue Presidente.

En atención a lo expuesto, es de justicia que se le recuerde, desde estas breves líneas, con un profundo y sincero sentimiento de gratitud, tanto profesional como personal, por el prestigio que dio a esta Institución y por el magisterio que impartió y sigue impartiendo.

Y por eso, estas palabras de agradecimiento, que suelen ser usuales en este tipo de testimonios, van acompañadas ahora de una petición: que siga cerca de esta Institución, que continúa siendo su Casa, porque aún le queda mucho que aportar.

Madrid, 13 de enero de 2014

La función de fiscalización del Tribunal de Cuentas: problemas hermenéuticos y cuestiones controvertidas

Manuel Aznar López

Consejero del Tribunal de Cuentas y Académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación

1. INTRODUCCIÓN

La Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTCu), cuyo vigésimo quinto aniversario se ha cumplido en el año 2013, no pasará precisamente a la historia como ejemplo de buena técnica legislativa. En efecto, la deficiente e incompleta regulación que contiene provoca un número apreciable de incertidumbres de orden exegético, referidas, entre otros aspectos, a la función de fiscalización.

No es, sin embargo, mi propósito realizar un análisis sistemático y exhaustivo de la función de fiscalización, menester para el que me permito remitir al lector al trabajo de mi autoría titulado «El Tribunal de Cuentas»¹. Me limitaré, por consiguiente, a seleccionar tres de los asuntos allí tratados que presentan problemas hermenéuticos, para profundizar en lo posible en ellos. Añadiré, no obs-

¹ AZNAR LÓPEZ, M.: «El Tribunal de Cuentas», en PALOMAR OLMEDA, A. y GARCÉS SANAGUSTÍN, M. (dir.): *La gestión de los fondos públicos: control y responsabilidades. Los derechos de los ciudadanos, las garantías y las vías de actuación para su efectividad*. Cizur Menor, Thomson Reuters-Aranzadi, 2013, págs. 791-890.

tante, dos cuestiones más que, sin ofrecer propiamente problemas interpretativos, sí suscitan una cierta controversia.

2. TRES PROBLEMAS HERMENÉUTICOS

De los problemas de orden exegético, me referiré a tres de ellos, que ofrecen dudas interpretativas de entidad. Se trata, en concreto, de la aplicación de medidas coercitivas para compeler al cumplimiento de la obligación de rendir cuentas, del planteamiento de conflictos de atribuciones en materia fiscalizadora, y del ámbito objetivo de competencias del Tribunal de Cuentas (TCu) en esta misma materia.

2.1 La rendición de cuentas y las medidas coercitivas

El artículo 42 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (LOTCu), establece que toda persona sujeta a la obligación de rendir cuentas que dejare de hacerlo en el plazo fijado o lo hiciera con graves defectos o no solventara sus reparos, será compelida al cumplimiento de dicha obligación mediante requerimiento conminatorio del TCu, añadiendo que, si éste no fuera atendido en el plazo improrrogable que se señale, el Tribunal podrá aplicar las medidas siguientes: La formación de oficio de la cuenta retrasada a costa del moroso; la imposición de multas coercitivas; y la propuesta de suspensión, destitución, cese o separación del servicio del responsable.

Este precepto debe ser puesto en relación con el primer inciso del artículo 7.3 de la misma Ley, a cuyo tenor el incumplimiento de los requerimientos del TCu podrá suponer la aplicación de las «sanciones» que se establezcan en su Ley de Funcionamiento, lo que, remite, a su vez, a esta Ley, cuyo artículo 30.5 faculta al Tribunal para imponer al responsable del incumplimiento una multa de 60,10 a 901,52 euros, que se graduará teniendo en cuenta la importancia de la perturbación sufrida. Este artículo regula asimismo la competencia para su imposición, que corresponderá al Pleno del TCu, y contempla el trámite procedimental de audiencia.

Así las cosas, se plantea, respecto de la imposición de estas multas, una serie de problemas hermenéuticos, como son, entre otros: su naturaleza, los criterios para la graduación de su importe y la impugnabilidad o no del acto de imposición.

En cuanto a la primera de estas cuestiones, la posible duda proviene del término «sanción» que se utiliza tanto en el artículo 7 de la Ley Orgánica respecto de la falta de colaboración de las entidades integrantes del sector público con el TCu², como en el artículo 30.5 de la Ley de Funcionamiento. Sin embargo, el artículo 42.3.b de aquella Ley, al referirse específicamente a la rendición de cuentas, deja expresamente establecido que se trata de una multa de naturaleza coercitiva y no sancionadora, despejando cualquier incertidumbre al respecto³. Así se desprende, en efecto, de la finalidad de la multa, que no es otra que la de lograr que la obligación de rendir cuentas se cumpla o que se subsanen los defectos en que se ha incurrido al cumplirse dicha obligación. Consecuentemente, la multa no tiene el carácter retrospectivo propio de una sanción, sino la orientación prospectiva ínsita a una medida coercitiva.

La segunda cuestión dio lugar a discrepancias internas en el TCu durante el mandato de los Consejeros que finalizó en julio de 2012, ya que mientras que por algunos se sostenía que el único criterio aplicable era el contemplado expresamente en el artículo 30.5 de la LFTCu, consistente en la importancia de la perturbación sufrida, según otras opiniones la referencia legal a este criterio no era óbice para que se completara mediante la valoración de otros. Por mi parte, me adhiero inequívocamente a esta segunda opinión, ya que considero que no solamente es posible, sino incluso obligado, que, además de la importancia de la perturbación sufrida, se valoren, a la hora de graduar la cuantía de la multa coercitiva, otros elementos de orden subjetivo y objetivo, como serían, entre otros posibles, de un lado, la intencionalidad del cuentadante y la actividad que hubiera podido desarrollar para cumplir la obligación de rendir cuentas y, de otro, la capacidad técnica y económica

² En el Proyecto de Ley Orgánica de Control de la Actividad Económica-financiera de los Partidos Políticos se recoge la modificación del art. 7 de la LOTCu, sustituyéndose el término «sanción», por el de «multa coercitiva».

³ Sobre la diferencia entre multa coercitiva y medida de naturaleza sancionadora es especialmente interesante la STC 239/1988, de 14 de diciembre, fundamento jurídico 2.º Por su parte, el Tribunal Supremo, en sendas sentencias recaídas específicamente sobre multas impuestas por el TCu, ha calificado inequívocamente a éstas como medidas coercitivas y no sancionadoras (SSTS de 15-5-2006, fundamento de derecho 5.º y de 12-6-2013, fundamento de derecho 3.º), aunque en otra ocasión sostiene, a mi juicio erróneamente, que se trata de medidas sancionadoras (STS de 4-6-2008, fundamentos de derecho 3.º y 4.º).

del obligado⁴. Me baso para ello en lo dispuesto en el artículo 3.2 del Código Civil, a cuyo tenor la equidad debe ser ponderada en la aplicación de las normas. De lo contrario, se producirían situaciones de iniquidad manifiesta, siendo el ejemplo palmario de ello que se impondría idéntica multa a los responsables de la falta de rendición de cuentas del Ayuntamiento más poblado de España, como es Madrid, con 3.233.527 habitantes, y a los del menos poblado, el toledano de Illán de Vacas, de tan solo un habitante⁵. Y en este mismo sentido, debe también tenerse en cuenta el principio de proporcionalidad, que si debe ser tomado en consideración de modo general, lo ha de ser de modo específico en la imposición de multas coercitivas, conforme ha determinado la jurisprudencia en la materia⁶. Así se ha pronunciado el Tribunal Supremo incluso respecto del concreto caso de las multas coercitivas impuestas por el TCu, relacionando, además, la proporcionalidad con un criterio de orden subjetivo, como es la conducta del cuentadante⁷.

La inimpugnabilidad de los actos de imposición de las multas coercitivas ha sido defendida en el ámbito doctrinal con argumentos fundamentados en la pertenencia de la rendición de cuentas al procedimiento de fiscalización⁸. Me apresuro a señalar que no comparto tal opinión, puesto que la rendición de cuentas no forma parte, en mi opinión, de dicho procedimiento, sino que es tan solo un presupuesto del mismo, un acto previo al inicio de aquél, que proporciona al TCu el soporte material sobre el que realizar su función fiscalizadora a través del correspondiente procedimiento.

⁴ En un sentido similar, ver CUBILLO RODRÍGUEZ, C.: «Las multas coercitivas en la rendición de cuentas por las entidades locales», en PORTILLO NAVARRO, M. J. y MERINO ESTRADA, V. (coord.): *Crisis económica y entidades locales*. Valladolid, Lex Nova-Thomson Reuters, 2013, págs. 410-413, donde pone de relieve la gran variedad de circunstancias que pueden ser tomadas en consideración para graduar la cuantía de la multa, mencionando, además de los que he señalado, otros criterios, como son, por citar algunos de ellos, la mayor o menor extensión del tiempo transcurrido desde que el requerimiento no atendido fuera formulado y la reincidencia en el incumplimiento. En contra, MAS CLADERA, P. A.: «Sobre las consecuencias de la no rendición de cuentas: comentarios a la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 4 de junio de 2008», en *Revista Española de Control Externo* n.º 30, 2008, pág. 117, quien sostiene que no pueden ser tenidas en cuenta circunstancias distintas a la única contemplada en el artículo 30.5 de la LFTCu.

⁵ Datos del Registro de Entidades Locales, consultados en fecha 7-7-2014. Los datos están referidos al 1 de enero de 2013.

⁶ Por ejemplo, STS de 10-7-1984.

⁷ STS de 15-5-2006, fundamento de derecho 5.º

⁸ En tal sentido se pronuncia MAS CLADERA, P. A.: *ob. cit.*, págs. 108-113.

Y a este argumento formal, ha de añadirse el de orden material consistente en que nada se fiscaliza con la imposición de una multa coercitiva o, en otras palabras, dicha imposición no es una actividad fiscalizadora. Ahora bien, ello no significa que sea tarea fácil fundamentar jurídicamente la postura contraria, es decir, la impugnabilidad de los actos de imposición de multas coercitivas. De hecho, el Tribunal Supremo, que no ha dudado en entrar a conocer de los recursos interpuestos contra los actos de imposición de estas multas por el TCu, no ha llegado, sin embargo, a justificar convincentemente tal impugnabilidad.

En tal sentido, la STS de 4 de junio de 2008 es acaso la resolución judicial que ha intentado realizar la construcción más completa sobre la recurribilidad de estos actos, que fundamenta en dos aspectos: De un parte, en que el acto de imposición de una multa coercitiva está encuadrado en el ejercicio de la potestad sancionadora; y, de otra, en la *vis atractiva* de la jurisdicción contencioso-administrativa para controlar la actuación de los poderes públicos. Y de ahí, infiere que, aun no siendo un acto en materia de personal, administración o gestión patrimonial, tal y como exige el artículo 1.3.a de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, la imposición de las multas coercitivas por el TCu puede ser recurrida ante dicha Jurisdicción. La fundamentación, empero, no es satisfactoria, pues no es posible admitir la consideración de la multa coercitiva como sanción. Aun así, esta sentencia apunta hacia el único camino que parece practicable para sustentar la impugnabilidad de los actos de imposición de las multas coercitivas desde la lógica jurídica. En efecto, si bien éstas no tienen naturaleza sancionadora, no es menos cierto que, desde una perspectiva material, producen los mismos efectos que una sanción y, en definitiva, constituyen un acto de gravamen, por lo que no puede admitirse que su imposición esté exenta de tutela judicial efectiva. Además, si tales actos, como se ha señalado, no tienen naturaleza fiscalizadora, sino administrativa, ello permite reconducir el supuesto a lo establecido en la disposición adicional primera, apartado 4, de la LFTCu por medio de una interpretación amplia de esta disposición.

Entre las demás medidas coercitivas previstas en el artículo 42.3 de la LOTCu, ha de mencionarse la formación de oficio de la cuenta retrasada a cuenta del moroso. Se trata de una medida de larga tradición, puesto que figuró desde 1828 hasta 1953 en todas las normas que regularon el TCu, para desaparecer en la Ley de 3 de diciembre del último año citado, y ser recuperada en 1982. Pese a

ello, la inclusión de esta medida en la LOTCu ha sido criticada por algún autor, que señala la improcedencia de que el Tribunal de Cuentas forme una cuenta que más tarde ha de fiscalizar⁹, opinión que disto de compartir, por, al menos, dos razones: De un lado, porque al proyectarse la tarea fiscalizadora tanto sobre los aspectos formales como sobre las operaciones que le sirven de soporte material, me parece que el TCu podría formar una cuenta y fiscalizar más tarde sus aspectos materiales. Y, en segundo lugar, porque del precepto correspondiente de la LOTCu no se desprende que el TCu deba necesariamente formar la cuenta por sí mismo, pues solo se habla de la facultad de acordar que se forme a costa del moroso. Así lo he señalado en el trabajo antes citado, donde defiendo también la posibilidad de interpretar en forma extensiva y desde una perspectiva teleológica lo dispuesto en el artículo 7.4 de la LOTCu sobre la designación de expertos, para encargarles la formación de la cuenta¹⁰.

2.2 El planteamiento de conflictos de atribuciones en materia fiscalizadora

El segundo de los problemas que se traen a colación atañe al planteamiento de conflictos de atribuciones en materia fiscalizadora¹¹. Se trata de una cuestión meramente teórica, por cuanto nunca ha sido planteado formalmente un conflicto.

Para clarificar adecuadamente el problema conviene seguir un orden cronológico en la exposición de los términos en que se suscita. Así pues, el asunto comienza con el Proyecto de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, en el que el TCu estaba contemplado entre los órganos legitimados para plantear conflictos de atribuciones. Sin embargo, en el curso de su tramitación parlamentaria, la Ponencia del Senado excluyó al Tribunal de la relación de sujetos legitimados para efectuar dicho planteamiento, argumentado para ello que el conflicto quedaba reservado a los órganos constitucionales, con lo que negaba que el TCu lo fuera¹².

⁹ LÓPEZ LÓPEZ, J. C.: «Aprobación y rendición de cuentas: problemas y responsabilidades», en *Revista Española de Control Externo* n.º 4, 2000, pág. 101.

¹⁰ AZNAR LÓPEZ, M.: *ob. cit.*, págs. 833-834.

¹¹ Entiendo por conflictos de atribuciones los de naturaleza interorgánica, distinguiéndolos así de los conflictos de competencias, de carácter interterritorial.

¹² Aunque una parte de la doctrina considera que el TCu es un órgano constitucional (así, BIGLINO CAMPOS, P.: «Parlamento, presupuesto y Tribunal de Cuentas», en *Revista del Tribunal de Cuentas* n.º 37, 1996, págs. 39-40, partiendo para

Sin embargo, pocos años después, la *voluntas legislatoris* parece cambiar, ya que la LOTCu (art. 8.1) atribuye al Tribunal Constitucional la resolución de los conflictos que se susciten sobre las competencias o atribuciones del TCu¹³. La LOTCu (art. 21.3.b), además, atribuye al Pleno del TCu la competencia para plantear estos conflictos. Sin embargo, seis años más tarde, la LFTCu (art. 3.p) convierte esta competencia en una mera propuesta a las Cortes Generales, atribuyendo, consecuentemente, a éstas la competencia para efectuar dicho planteamiento.

Así las cosas, el conjunto normativo descrito suscita dos dilemas: En primer lugar, cómo armonizar, si es posible, lo dispuesto en Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y en la LOTCu¹⁴; y, en segundo lugar, cómo resolver la discrepancia entre esta ley y la LFTCu sobre el órgano al que corresponde el planteamiento de los conflictos de atribuciones que afecten al TCu.

La contradicción entre la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y la legislación reguladora del TCu atañe, sin embargo, no solo a lo previsto en la LOTCu, al excluir y al incluir respectivamente al TCu entre los sujetos legitimados para plantear conflictos de atribuciones, sino también a lo establecido en la LFTCu, puesto que, pese a su carácter de órgano constitucional, las Cortes Generales, como tales, no están contempladas en el artículo 59.1.c de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional entre los sujetos legitimados para plantear conflictos de atribuciones¹⁵.

El Tribunal Constitucional no ha tenido ocasión de pronunciarse sobre el problema, aunque sí de modo indirecto, al señalar, de

ello de la distinción entre poderes del Estado y órganos constitucionales), ésta parece ser una opinión minoritaria, prevaleciendo la que, con apoyo en la distinción de la doctrina italiana entre órganos constitucionales y órganos de relevancia constitucional, atribuye al Tribunal este último carácter.

¹³ Se trata de conflictos no atinentes a la función de enjuiciamiento, ya que éstos se resuelven, según señala el artículo 50 de la LFTCu, de conformidad con lo dispuesto en la Ley Orgánica de Conflictos Jurisdiccionales.

¹⁴ JÁUREGUI, G.: «Los conflictos entre órganos jurisdiccionales», en *Revista Vasca de Administración Pública* n.º 31, 1991, pág. 200, pone de relieve la contradicción formal entre ambas leyes, pero considera materialmente oportuna la atribución al TCu de la legitimación para plantear conflictos de atribuciones como medio de garantizar la eficacia de la función fiscalizadora que le encomienda la Constitución.

¹⁵ En cambio, sí lo están el Congreso de los Diputados y el Senado, además del Gobierno de la Nación y del Consejo General del Poder Judicial.

una parte, que los conflictos de atribuciones solo pueden entablar-se entre los órganos constitucionales contemplados en el artículo 59 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional¹⁶, así como al indicar, de otro lado, que el Tribunal Constitucional solo está sometido a la Constitución y a la Ley Orgánica que específicamente lo regula (art. 1.1 de ésta), de modo que no pueden existir legitimaciones que no provengan de una o de otra¹⁷.

En los estrictos términos expuestos, el argumento no es totalmente convincente, puesto que la LOTCu es una norma legal de idéntico rango que la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, de modo que lo establecido en el artículo 8.1 de la primera tendría suficiente amparo en el principio *lex posterior derogat legi priori*. Cuestión distinta sería si entrara en juego algún precepto constitucional, como de hecho sucede.

En efecto, el artículo 162 de la Constitución Española, tras determinar quienes gozan de legitimación para interponer los recursos de inconstitucionalidad y de amparo, añade que «en los demás casos, la ley orgánica determinará las personas y órganos legitimados», supuesto, consecuentemente, en el que se encuentra incluido el conflicto de atribuciones. Pues bien si se entiende que esta remisión «a la ley orgánica» lo es a la específica ley orgánica reguladora del Tribunal Constitucional, contemplada en el artículo 165 de la Constitución, podría interpretarse que el art. 8.1 de la LOTCu no se acomoda a los referidos preceptos constitucionales, con las consecuencias correspondientes en orden a la falta de legitimación del TCu para plantear los referidos conflictos. Esta interpretación, por lo demás, podría venir reforzada por el propio tenor literal del referido artículo 165, que remite a la específica ley orgánica reguladora del Tribunal Constitucional la regulación, entre otros aspectos, de las condiciones para el ejercicio de las acciones, entre las que parece que pueden comprenderse las de carácter subjetivo.

Si esta fuera la respuesta al dilema, se abocaría resignadamente a la conclusión desoladora a la que llega un autor, cuando asevera

¹⁶ SSTC 45/1986, de 17 de abril, fundamento jurídico 1.º y 234/2000, de 3 de octubre, fundamento jurídico 4.º Esta es la razón que sustenta la opinión doctrinal conducente a negar que el TCu, pese a lo dispuesto en su Ley Orgánica, goce de legitimación para ser parte en los conflictos entre órganos constitucionales (GÓMEZ MONTORO, A. J.: *El conflicto entre órganos constitucionales*. Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1992, pág. 355).

¹⁷ ATC 139/1985, de 27 de febrero, fundamento jurídico 1.º

que el artículo 8 de LOTCu «supone un callejón sin salida que habrá que resolver en su momento declarando su práctica inanidad»¹⁸.

Sin embargo, el principio de conservación de la norma obliga a indagar si puede existir otra interpretación susceptible de proporcionar alguna salida a esta suerte de laberinto normativo. Y a tal efecto, resulta perfectamente posible interpretar que el artículo 8.1 de la LOTCu está contemplando una modalidad de conflicto de atribuciones distinta de los conflictos constitucionales regulados en los artículos 59.1.c y 73 a 75 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional¹⁹. Esta línea exegética se apoyaría en el artículo 161.1.d de la Constitución Española y en el artículo 2.1.h de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, conforme a los cuales corresponde a dicho Tribunal el conocimiento «de las demás materias que le atribuyen la Constitución o las leyes orgánicas» –y, por tanto, no solo la específica ley orgánica reguladora del citado Tribunal– y sería, por lo demás, acorde con el antecedente constituido por la Ley del Tribunal de Garantías Constitucionales, que regulaba, si bien en forma escueta, el conflicto entre el Tribunal de Cuentas de la República y otros organismos del Estado²⁰. Además respetaría tanto la *voluntas legis*, como la *voluntas legislatoris*, pues, aun cuando fuera real la hipótesis de que el problema tuviera su origen en la

¹⁸ TORRES MURO, I.: «Problemas de legitimación en los procesos constitucionales», en *UNED. Revista de Derecho Político* n.º 71-72, 2008, pág. 636. En cambio, GARCÍA ROCA, F. J.: El conflicto entre órganos constitucionales. Madrid, Tecnos, 1987, págs. 94-95, opina que nada impide que por ley orgánica se añadan nuevos sujetos a los previstos en el artículo 59.1.c de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y, consecuentemente, considera que el TCu es sujeto legitimado para el conflicto regulado en dicha ley. De la misma opinión es PIBERNAT, X.: «Los conflictos constitucionales», en *Revista Jurídica de Catalunya* n.º 4, 1982, págs. 1002-1003, quien sostiene que se debe estimar incluido al TCu entre los sujetos enumerados en el citado precepto.

¹⁹ Tras examinar algunas de las posibles soluciones al problema, GÓMEZ MONTORO, A. J.: *ob. cit.*, págs. 360-361, llega a la conclusión de que la LOTCu quiso establecer una nueva vía, no desarrollada por el legislador, para que el Tribunal Constitucional resolviera los conflictos de los que fuera parte el TCu, aunque no descarta otras interpretaciones.

²⁰ La resolución, por el Tribunal de Garantías Constitucionales, de los conflictos del Tribunal de Cuentas de la República con «otros organismos» estaba contemplada en el artículo 120 de la Constitución de 1931, cuyo artículo 122 incluía, además, al Presidente del Tribunal de Cuentas de la República entre los miembros del Tribunal de Garantías Constitucionales. No obstante, nunca llegó a plantearse un conflicto de esta índole (ver RUIZ LAPEÑA, R. M.: *El Tribunal de Garantías Constitucionales en la II República Española*. Barcelona, Bosch, 1982, pág. 343). Para GÓMEZ MONTORO, A. J.: *ob. cit.*, pág. 211, la expresión «organismos», además de ser escasamente técnica, tendría un significado más amplio que el de órganos constitucionales.

redacción simultánea de los respectivos anteproyectos de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y de la LOTCu²¹, es lo cierto que a la inequívoca voluntad del legislador de excluir en la primera al TCU de los sujetos legitimados para plantear conflictos de atribuciones entre órganos constitucionales, sucedió la voluntad, no menos inequívoca, de someter a la resolución del Tribunal Constitucional los conflictos que se suscitaban con relación a las atribuciones del TCU. Es más, la interpretación que se está glosando vendría confirmada, por el hecho de que si se hubiera querido rectificar el criterio sustentado con ocasión de la tramitación del Proyecto de Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, para reconocer la legitimación del TCU en orden a plantear los conflictos de atribuciones contemplados en dicha ley, se hubiese modificado su artículo 59.1.c, en lugar de tratar los conflictos sobre las atribuciones del TCU en la ley orgánica reguladora del supremo órgano fiscalizador.

Por lo demás, esta interpretación concuerda con la legitimación que se reconoce a los tribunales de cuentas en algunos países, como son en concreto Italia y Austria, para ser sujetos de conflictos de naturaleza similar a los conflictos de atribuciones que contempla el ordenamiento jurídico español. Así ha sucedido en Italia, donde estos conflictos se refieren a los que se produzcan entre los poderes del Estado, concepto que no se identifica con los tres poderes clásicos, sino que incluye a diversos órganos, entre los que se encuentra la *Corte dei Conti*. En tal sentido, el Tribunal Constitucional italiano no ha dudado en admitir la legitimación de la *Corte dei Conti* para plantear dichos conflictos²². Es muy cierto que en la primera ocasión en que ello acaeció, la *Corte dei Conti* actuaba como órgano jurisdiccional, de modo que la *Corte Costituzionale* fundamentó su legitimación pasiva en esta circunstancia²³; pero no lo es menos que más tarde fue la Sección de Control de la *Corte dei Conti* la que vio asimismo reconocida su legitimación para ser parte en esta clase de

²¹ GÓMEZ MONTORO, A. J.: *ibid.*, págs. 354-355, nota 143.

²² Ver GARCÍA ROCA, F. J.: *ob. cit.*, págs. 29-36; GÓMEZ MONTORO, A. J.: *ob. cit.*, pág. 169; TRUJILLO RINCÓN, M. A.: *Los conflictos entre órganos constitucionales del Estado*. Madrid, Congreso de los Diputados, 1995, págs. 142-143.

²³ «...non è dubbia la legittimazione passiva della Sezione prima giurisdizionale della Corte dei conti, perché i singoli organi giurisdizionali, nell'esercizio delle funzioni giurisdizionali, possono in genere essere parti nei conflitti di attribuzione» (Ordinanza de 6-11-1980). El asunto fue resuelto por sentencia de 24-6-1981, declarándose que no competía a la Sección primera jurisdiccional de la *Corte dei Conti* someter a juicio de cuentas a los tesoreros de la Presidencia de la República, de la Cámara de Diputados y del Senado de la República.

conflictos, con fundamento tanto en la directa atribución constitucional de la función que tiene asignada, por mucho que ésta sea de carácter auxiliar, como en su plena autonomía al ejercitarla²⁴. Asimismo, en Austria, entre las controversias cuya resolución se atribuye al Tribunal Constitucional figuran los conflictos entre el Tribunal de Cuentas y los órganos sujetos a control contable²⁵.

No cabe, sin embargo, desconocer las dificultades que para sostener esta línea argumental se derivan de la falta de regulación de esta modalidad de conflicto²⁶, aunque ha de advertirse que la orfandad reguladora no es completa ya que de lo dispuesto en el artículo 21.3.b de la LOTCu se desprende que la decisión de plantearlo corresponderá al Pleno del TCu y del apartado 2 del artículo 8 de la misma ley se deduce que, al menos, habrá de existir un requerimiento de inhibición que, en el caso de que fuera dirigido al TCu, no tendrá efectos suspensivos. Así las cosas, parece que esta mínima regulación podría completarse mediante la aplicación analógica de lo dispuesto en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional respecto de los conflictos de atribuciones entre órganos constitucionales. De este modo, en el plano procedimental podría acudir a la aplicación de los trámites y plazos contemplados en los artículos 73 a 75 de la citada Ley²⁷. En cuanto al objeto, la apli-

²⁴ «Ma, se l'ausiliarietà di una funzione consiste in ciò, che questa è attribuita direttamente dalla Costituzione a un dato organo dello Stato al fine di assicurare il più corretto o di agevolare il più efficiente svolgimento delle funzioni di altri organi, certamente ricorre nel primo quella posizione di piena autonomia, che lo abilita a sollevare conflitto ai sensi dell'art. 134 della Costituzione contro un atto o comportamento di qualsiasi altro organo –ivi compresi gli organi costituzionali ausiliati in una delle forme sopraindicate– che esso reputi lesivo dell'attribuzione di cui è costituzionalmente investito» (Sentencia de 14-7-1989). Acerca de este razonamiento, así como sobre su aplicación al *Consiglio di Stato* y su inaplicación al *Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro*, ver PUGIOTTO, A.: «La Corte dei conti in conflitto con gli organi di indirizzo politico: profilo soggettivo, profilo oggettivo e soluzione di merito», en *Giurisprudenza Costituzionale* 1989, parte II, págs. 2174-2177.

²⁵ Artículo 126.a de la Constitución. Ver sobre ello, ALONSO GARCÍA, E.: «El Tribunal Constitucional austriaco», en *El Tribunal Constitucional*, vol. I. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1981, págs. 429-430; GARCÍA ROCA, F. J.: *ob. cit.*, pág. 37; GÓMEZ MONTORO, A. J.: *ob. cit.*, pág. 184; TRUJILLO RINCÓN, M. A.: *ob. cit.*, pág. 102.

²⁶ En tal sentido, ARAGÓN REYES, M.: «Artículo 161. Competencias del Tribunal Constitucional», en *Comentarios a la Constitución Española de 1978* (dirigidos por ALZAGA VILLAAMIL, O.), tomo XII. Madrid, Cortes Generales-Editoriales de Derecho Reunidas, 1999, pág. 241; GÓMEZ MONTORO, A. J.: *ob. cit.*, pág. 358.

²⁷ La Abogacía del Estado-Dirección del Servicio Jurídico del Estado, en dictamen de 29 de junio de 2006, se pronuncia asimismo en favor de aplicar este procedimiento. Por su parte, GARCÍA ROCA, F. J.: *ob. cit.*, pág. 39, acude también a la analogía para completar en materia de procedimiento la regulación de los conflic-

cación analógica de lo previsto en esta Ley llevaría a la consecuencia de que el conflicto quedaría restringido a una *vindicatio potestatis* derivada de una estricta invasión de atribuciones²⁸. Y respecto de los sujetos, la aplicación analógica del criterio que inspira el artículo 59.1.c de la repetida Ley llevaría a entender que el conflicto habría de entablarse entre el TCu y alguno de los órganos constitucionales contemplados en dicho artículo.

No obstante, estando el Congreso de los Diputados y el Senado entre estos sujetos, se ha señalado que a su consideración como parte en un conflicto con el TCu podría oponerse que resulta «muy difícil concebir el enfrentamiento a través de un conflicto de atribuciones entre el Congreso o el Senado y un órgano (el Tribunal de Cuentas) delegado de ellos», y que «también resulta difícil admitir el planteamiento del conflicto contra un órgano delegado y no contra el órgano titular de la atribución (las Cortes Generales, que son las que tendrían competencias «propias» que ejerce por delegación el Tribunal de Cuentas)»²⁹. Tal opinión, empero, no puede compartirse, por las siguientes razones: En primer lugar, porque no es cierto que el TCu sea un órgano delegado del Congreso de los Diputados y del Senado, sino de las Cortes Generales, como tales y a los exclusivos efectos del examen y comprobación de la Cuenta General del Estado (artículo 136.1 de la Constitución Española), siendo, en consecuencia, perfectamente posibles los conflictos entre el TCu y el Congreso de los Diputados o el Senado; y, en segundo término, porque esta delegación, a la vista de su contenido, no lo es técnicamente, ya que no se está ante una delegación de funciones, sino ante una transferencia global de la competencia –y no solo de su ejercicio– como potestad pública, recogida, con carácter permanente, por la Constitución, con las consecuencias que ello implica frente al legislador ordinario³⁰. Por lo demás, en virtud de lo dispuesto en el artículo 4.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, no podrían darse conflictos con el Tribunal Constitu-

tos entre el Tribunal de Cuentas de la República y «otros organismos» que realiza la Ley del Tribunal de Garantías Constitucionales.

²⁸ SSTC 45/1986, de 17 de abril, fundamentos jurídicos 1.º 2.º y 4.º y 234/2000, de 3 de octubre, fundamento jurídico 4.º

²⁹ ARAGÓN REYES, M.: *ob. cit.*, págs. 240-241.

³⁰ En este sentido, ver MARTÍN MARTÍN, P.: «Reflexiones sobre el Tribunal de Cuentas en el vigésimo quinto aniversario de la Constitución española de 1978», en *Revista Española de Control Externo* n.º 15, 2003, págs. 33-37.

cional, como tampoco con las Cortes Generales, al no estar éstas, como tales, contempladas en el artículo 59.1.c de la citada Ley³¹.

Pero, ¿qué sucedería si el conflicto se produjera con otro órgano de relevancia constitucional³²? Respecto de esta cuestión, parece que el conflicto que opusiera al TCu y al Consejo de Estado –supuesto muy improbable, dada la naturaleza consultiva de éste– podría ser reconducido por el cauce de la modalidad de conflicto contemplada en la LOTCu, dada la vinculación de dicho órgano consultivo con el Gobierno. Por el contrario, tal solución no sería posible si la controversia tuviera lugar entre el TCu y el Defensor del Pueblo, puesto que del artículo 161.1.d, en relación con el artículo 162.2, ambos de la Constitución Española, se desprendería que la determinación de los sujetos legitimados para plantear esta modalidad de conflicto de atribuciones estaría reservada a la ley orgánica y la que regula el *ombudsman* español carece de un precepto similar al artículo 8.1 de la LOTCu. Así las cosas, podría sostenerse que la resolución de un hipotético conflicto entre el TCu y el Defensor del Pueblo correspondería a las Cortes Generales, en virtud de la común vinculación de ambos órganos de relevancia constitucional³³.

Por último, la divergencia entre el artículo 21.3.b de la LOTCu y el artículo 3.p de la LFTCu debería ser resuelta, en el marco de la interpretación que se ha realizado, en favor de la prevalencia del primero, por cuanto, como se ha expresado, relacionando el artículo 161.1.d con el artículo 162.2, ambos del texto constitucional, puede inferirse que la determinación de los sujetos legitimados para ser parte en esta modalidad de conflicto de atribuciones está reservada a la ley orgánica, reserva que habría sido conculcada por

³¹ Y no en virtud de lo dispuesto en el artículo 3.p de la LFTCu, por su muy posible inconstitucionalidad, como más adelante se verá.

³² TENORIO SÁNCHEZ, P. J.: «La garantía de la función de control», en *Revista de Derecho Político* n.º 30, 1989, pág. 183, se plantea la duda, que no despeja, de si el Tribunal Constitucional ha de resolver o no los conflictos entre el Tribunal de Cuentas y un órgano no contemplado en el artículo 59.1.c de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y, en caso afirmativo, si esos órganos tendrían que ser, al menos, órganos constitucionales.

³³ Esta solución sería poco menos que obligada a la vista del artículo 3.p de la LFTCu, pues no parece posible que las Cortes Generales –si se admitiera la legitimación que les viene conferida por esta ley ordinaria, en tanto no se declarara la inconstitucionalidad del precepto– pudieran plantear, a propuesta del Pleno del TCu, un conflicto de atribuciones frente a otro órgano de relevancia constitucional que, como el TCu, también está vinculado a ellas.

la LFTCu³⁴. Ahora bien, en tanto que el artículo 3.p de la LFTCu conservara su vigencia hasta que, por su inconstitucionalidad, fuera expulsado del ordenamiento jurídico, podría interpretarse que las Cortes Generales habrían de encauzar a través del Congreso de los Diputados o del Senado, o de ambos, la formalización de un conflicto cuyo planteamiento les fuera propuesto por el Pleno del TCu³⁵. Esta interpretación, sin embargo, llevaría a una aparente falta de solución el supuesto hipotético de que la controversia enfrentara al Tcu y a ambas Cámaras, en cuyo caso no parece existir otra solución que la de aplicar el artículo 8.1 de la LOTCu y considerar directamente legitimado al TCu para plantear el conflicto.

Llegado a este punto, no desconozco que pudiera acaso pensarse que la exégesis que acaba de realizarse desborda los límites de la interpretación de las normas para incurrir en un voluntarismo hermenéutico. Respetando tal opinión, considero que, aun rozando estos límites, la aplicación de la vía analógica permite realizar un esfuerzo exegético para encajar de forma razonable las piezas de este rompecabezas normativo. Lo contrario sería admitir que, como antes se ha señalado, el legislador ha construido un insoluble callejón sin salida.

2.3 El ámbito objetivo de competencias del Tribunal de Cuentas en materia fiscalizadora

La cuestión que acaba de examinarse no está exenta de relación con otro problema hermenéutico del que conviene dejar constancia. Tal problema atañe, en concreto, al alcance de la competencia objetiva del TCu a la vista de lo dispuesto en el artículo 136 de la Constitución Española, en el artículo 9 de la LOTCu y en el artícu-

³⁴ Tras realizar una serie de consideraciones acerca de lo establecido en la LFTCu, GÓMEZ MONTORO, A. J.: *ob. cit.*, págs. 358-360, concluye afirmando que el artículo 3.p de dicha ley es muy posiblemente inconstitucional. Por su parte, GÓMEZ SÁNCHEZ, Y.: *El Tribunal de Cuentas. El control económico-financiero externo en el ordenamiento constitucional español*. Madrid-Barcelona, Uned-Marcial Pons, 2001, págs. 130-132, opina que el citado precepto de la LFTCu vulnera la reserva de ley orgánica, si bien considera que tal reserva es la contemplada en el artículo 165 de la Constitución, opinión esta última que no puede compartirse. Considera posible, de otra parte, que se planteen conflictos entre el TCu y el Congreso de los Diputados o el Senado.

³⁵ Esta es la solución que sostiene GONZÁLEZ-TREVIJANO SÁNCHEZ, P. J.: *El Tribunal Constitucional*. Elcano, Aranzadi, 2000, págs. 253-254, quien, al parecer, admite además que se trata del conflicto de atribuciones contemplado en los artículos 59.1.c y 73 a 75 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

lo 27.1 de la LFTCu. El citado precepto constitucional delimita el referido ámbito competencial por referencia a «las cuentas y a la gestión económica del Estado, así como del sector público». Por su parte, el segundo de los artículos señalados refiere la función de fiscalización del TCU a «la actividad económico-financiera del sector público» y a la «ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos», menciones que se realizan por separado en sendos apartados y que quedan fusionadas en la formulación única que se recoge en el indicado precepto de la LFTCu, donde, tras calificarse a la función fiscalizadora como externa, permanente y consuntiva, se señala que «se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía en relación con la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos».

La interpretación de estos preceptos dio lugar a posiciones discrepantes con ocasión del Informe de fiscalización sobre el cumplimiento del principio de transparencia establecido en la legislación sobre estabilidad presupuestaria en relación con los Presupuestos Generales del Estado para los ejercicios 2007 y 2008, que fue aprobado por el Pleno del TCU el 30 de junio de 2011, si bien con cinco votos particulares. Pues bien, este informe pudo dar lugar al planteamiento del que hubiera sido el primer conflicto de atribuciones en el que el TCU se hubiera visto involucrado, dado que el objeto de la fiscalización giraba alrededor de la aplicación del principio de transparencia en la fase de elaboración presupuestaria y el entonces Ministerio de Economía y Hacienda, con apoyo en un dictamen emitido sobre el asunto por la Abogacía del Estado-Dirección del Servicio Jurídico del Estado³⁶, sostenía que el TCU carecía de competencia para llevarla a cabo. A la postre, el planteamiento del conflicto no se produjo, aunque sí dio lugar a que, en virtud de lo previsto en los artículos 7.3 de la LOTCu y 30.5 de la LFTCu, el TCU pusiera en conocimiento de las Cortes Generales la falta de colaboración del citado Departamento Ministerial.

El problema consiste, por tanto, en si los preceptos antes referidos habilitan o no al TCU para llevar a cabo una fiscalización relativa a la fase de elaboración de los Presupuestos Generales del Estado, cuestión sobre la que se han manifestado dos posiciones discrepantes: Una de ellas, en la línea del criterio manifestado en su día por el Ministerio antes citado, niega la competencia del TCU

³⁶ Se trata del dictamen de 29 de junio de 2006, antes citado.

para realizar dicha fiscalización, con fundamento en el carácter consuntivo del control del TCu y en el acotamiento legal del objeto de la función fiscalizadora a la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos³⁷; la posición contraria defiende la competencia del Tribunal, con base en la habilitación constitucional para controlar la gestión económica del Estado, así como del sector público, y la legal para fiscalizar el sometimiento de la actividad económico-financiera de dicho sector a los principios de legalidad, eficiencia y economía³⁸.

Sin entrar a terciar en la polémica, me parece que en ella puede acaso subyacer una cuestión de constitucionalidad que los mantenedores de ambas posiciones soslayan, como es hasta qué punto la LOTCu y, más tarde, la LFTCu se han acomodado al artículo 136 de la Constitución, al referirse a la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos, cuando dicho precepto constitu-

³⁷ Ver VICENTE, C. de, VEGA, P. de, y SÁNCHEZ DEL ÁGUILA, M. A.: «Las competencias del Tribunal de Cuentas en relación con el proceso de elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y el principio de transparencia», en *Revista Española de Control Externo* n.º 25, 2007, págs. 47-64, que apoyan fundamentalmente su posición en la delimitación que de la función de fiscalización atribuida *ex constitutione* al TCu se realiza por ley orgánica (la LOTCu), así como por la LFTCu, de la que desprende su limitación a la ejecución presupuestaria, considerando además que el carácter consuntivo de dicha función no solo significa que *es ex post* sino, además, que está directamente vinculada a la ejecución de los programas de ingresos y gastos.

³⁸ Ver PASCUAL GARCÍA, J.: «Nota sobre la discutida competencia del Tribunal de Cuentas para fiscalizar la transparencia», en *Revista Española de Control Externo* n.º 42, 2012, págs. 105-116, donde se examinan también los argumentos esgrimidos por quienes sostienen la posición contraria. También defiende la competencia del TCu en el ámbito señalado, considerando que lo dispuesto en el artículo 136 de la Constitución es título suficiente para ello, SESMA SÁNCHEZ, B.: «Comentario al Informe de Fiscalización del Tribunal de Cuentas sobre el cumplimiento del principio de transparencia establecido en la legislación sobre estabilidad presupuestaria en relación con los Presupuestos Generales del Estado para los ejercicios 2007 y 2008», en *Revista Española de Control Externo* n.º 42, 2012, págs. 73-75. Comparte esta opinión MEDINA GUIJARRO, J.: «La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas en relación con el principio de transparencia en la elaboración de los presupuestos de las entidades del Sector público», en *Revista Española de Control Externo* n.º 25, 2007, págs. 21-30, señalando al respecto que el referido precepto constitucional exige incluir, dentro de la función fiscalizadora, la comprobación de la corrección y legalidad de toda actividad económico-presupuestaria del sector público, de modo que la actuación fiscalizadora del TCu es omnicomprensiva, al tener por objeto toda la gestión económico-financiera del sector público y, en concreto, todo el ciclo presupuestario, sin que, de otra parte, el carácter consuntivo de la fiscalización sea obstáculo para ello, pues por tal ha de entenderse simplemente que es un control realizado *a posteriori* del hecho o acto a fiscalizar.

cional hace alusión a un ámbito objetivo más amplio, como es la gestión económica.

3. DOS CUESTIONES CONTROVERTIDAS

Entre las cuestiones que atañen a la función de fiscalización y que, más que constituir problemas hermenéuticos, son objeto de controversia, trataré dos de ellas. La primera concierne a la participación de los Consejeros de Cuentas de la Sección de Enjuiciamiento en el ejercicio de la función de fiscalización. La segunda se refiere a la atribución al TCu de la competencia para fiscalizar a los partidos políticos.

3.1 La participación de los Consejeros de la Sección de Enjuiciamiento en el ejercicio de la función de fiscalización

Al suscitar esta cuestión, debo confesar *a limine* que me acomete una cierta preocupación y que su planteamiento me produce una cierta incomodidad, pues podría acaso pensarse que mi condición de Consejero de la Sección de Fiscalización del TCu me induciría a mantener alguna opinión sesgada acerca del asunto. Y nada más lejos de la realidad, ya que procuraré tratarlo *sine ira et studio* y con espíritu ingenuo, en mi estricta condición de jurista, y sin que ello, por lo demás, sea óbice para reconocer la positiva aportación de los Consejeros que han venido integrando la Sección de Enjuiciamiento del TCu al ejercicio de la función de fiscalización.

Lo cierto es que el asunto en cuestión es consecuencia del diseño legal asimétrico del TCu, asimetría que se traduce en la participación de los Consejeros de la Sección de Enjuiciamiento en el ejercicio de la función de fiscalización, de lo que resulta que estos Consejeros tienen un *plus* competencial por comparación con los de la Sección de Fiscalización³⁹. Parafraseando a George Orwell, podría decirse que todos los Consejeros de Cuentas son iguales, pero algunos Consejeros son más iguales que otros⁴⁰.

³⁹ Es cierto que los Consejeros de la Sección de Fiscalización pueden llegar también a participar en el ejercicio de la función de enjuiciamiento, pero tal participación lo será únicamente con carácter ocasional en los supuestos excepcionales en que los Consejeros adscritos a la Sección de Enjuiciamiento no sean suficientes para constituir la Sala de Justicia.

⁴⁰ «*All animals are equal, but some animals are more equal than others*» (ORWELL, G.: *Animal farm*. New York, Harcourt, Brace and Company, 1946, pág. 112). Me apre-

Así las cosas, podría sostenerse que la participación de los Consejeros de la Sección de Enjuiciamiento en el ejercicio de la función de fiscalización va más allá de ser una cuestión controvertida, para presentar también algún problema de interpretación que hubiera aconsejado su tratamiento junto a las tres cuestiones que antes se han abordado. Sin embargo, como se verá seguidamente, este problema puede ser resuelto mediante la aplicación de las reglas de la hermenéutica jurídica, de modo y manera que, según creo, se trata de un asunto que, sin ofrecer graves dificultades interpretativas, presenta aspectos discutibles, con independencia de la opinión que pueda mantenerse respecto de la mayor o menor adecuación de la posible solución exegética de *lege lata*.

El problema, en concreto, consistiría en dilucidar si la participación de los Consejeros de la Sección de Enjuiciamiento en el ejercicio de la función de fiscalización puede contaminar o no su posterior intervención en asuntos jurisdiccionales en los que haya de dilucidarse la posible existencia de una responsabilidad contable por hechos recogidos en los informes de fiscalización de los que previamente hayan conocido. Esta cuestión deriva, claro está, de la atribución de la titularidad de la función de fiscalización al Pleno del TCu, del que forman parte todos los Consejeros de Cuentas, así como el Fiscal. Se encontraría, por tanto, teóricamente en juego el principio de imparcialidad objetiva, que podría verse comprometido al haberse pronunciado con carácter previo el juzgador sobre el informe en el que se recogen los hechos susceptibles de dar lugar a la responsabilidad contable que debe dilucidarse en el correspondiente proceso judicial.

Sobre el asunto existen opiniones divergentes, ya que para algún autor la participación de los Consejeros de la Sección de Enjuiciamiento en los procedimientos de fiscalización no sería totalmente acorde con la garantía de la imparcialidad objetiva⁴¹. Sin embargo, la inexistencia de una conculcación del principio de im-

suro a aclarar que, al sugerir la paráfrasis, lo hago *mutatis mutandis*, ya que su literalidad podría dar lugar a inconvenientes equívocos.

⁴¹ En este sentido, se ha propugnado que el asunto se solucione de *lege ferenda* mediante la atribución de la titularidad y del ejercicio de la función de fiscalización a la Sección correspondiente (ver POMED SÁNCHEZ, L.: «Algunas consideraciones en clave constitucional sobre la jurisdicción contable» en *Estudios de Derecho Público Económico. Libro Homenaje al profesor Dr. D. Sebastián Martín Retortillo*. Madrid, Civitas, 2003, págs. 1449-1450), solución que, por lo demás, ya fue propuesta en su día en enmiendas presentadas al Proyecto de LOTCu, que no prosperaron, en las que se propugnaba una arquitectura orgánica del TCu fundamentada en la simetría.

parcialidad objetiva ha sido defendida con base en la ausencia de relación directa entre la participación en las decisiones relativas a la función fiscalizadora y el objeto del proceso contencioso-contable⁴², así como en una serie de notas que concurren en el procedimiento de fiscalización, como son la falta de interesados propiamente dichos, su objeto principal, que no se refiere a la detección de responsabilidad contable, y el carácter limitado de la intervención de los Consejeros de la Sección de Enjuiciamiento en dicho procedimiento, que no comprende su participación en la investigación de hechos⁴³. Este razonamiento parece corresponderse, además, con el criterio sustentado por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en su Sentencia de 10 de mayo de 2007 (caso Tedesco contra Francia), recaída precisamente sobre un asunto que afectaba a la *Cour des comptes* francesa⁴⁴.

3.2 La fiscalización de la financiación de los partidos políticos

La atribución de la competencia para fiscalizar a los partidos políticos al TCu es la segunda de las cuestiones controvertidas y sobre ella hay que comenzar recordando que dicha competencia le viene atribuida al Tribunal, en virtud de leyes de carácter sectorial, por una doble vía: Respecto del control de la contabilidad electoral, por la Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio, del Régimen Electoral General, y con relación a la actividad económico-financiera ordinaria de los partidos por la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, modificada por la Ley Orgánica 5/2012, de 22 de octubre⁴⁵. La competencia del TCu en la materia sería una suerte de estrambote de lo que, si se atiende al artículo 136 de la Constitución Española, constituiría el núcleo esencial de su ámbito subje-

⁴² Se pronuncia en tal sentido, DELGADO DEL RINCÓN, L. E.: «A propósito del carácter jurisdiccional de la función de enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas. Comentario a la STC 215/2000, de 18 de septiembre», en *Revista Española de Control Externo* n.º 9, 2001, págs. 118-119.

⁴³ Se refiere a estas notas, MEDINA GUIJARRO, J.: «La independencia y la imparcialidad de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas de España», en *Revista Española de Control Externo* n.º 15, 2003, págs. 93-100.

⁴⁴ En esta sentencia se señala lo siguiente: «*La Cour rappelle que le simple fait, pour un juge, d'avoir pris des décisions avant le procès ne peut passer pour justifier en soi des appréhensions relativement à son impartialité. Ce qui compte, c'est l'étendue des mesures adoptés par le juge avant le procès.*».

⁴⁵ Y con anterioridad a estas disposiciones, por la Ley Orgánica 3/1987, de 2 de julio. Sin embargo, el Proyecto de Ley Orgánica de Control de la Actividad Económica-financiera de los Partidos Políticos incorpora la competencia en la materia a la LOTCu.

tivo de competencia, ya que, por mor de esta asignación competencial, dicho ámbito desborda el campo de actuación propio del Tribunal, como es el sector público, para proyectarse sobre unas entidades privadas de carácter asociativo, pues tal es la naturaleza de los partidos políticos.

Aun así, tal aditamento no sería criticable si la actividad fiscalizadora se circunscribiera a los fondos públicos percibidos por estas entidades asociativas, pues ello estaría en consonancia con la extensión del ámbito subjetivo del control del TCu a los perceptores de subvenciones, créditos, avales y otras ayudas del sector público, a que se refiere el artículo 4.2 de la LOTCu. Como no es así, no puede sino compartirse la crítica que pone de relieve la inconveniencia de encomendar a una institución, que está concebida *ex constitutione* para controlar al sector público, la fiscalización *in toto* de la actividad económico-financiera de unas entidades privadas⁴⁶, por mucho que, conforme al artículo 6 de la Constitución Española, sean instrumento fundamental para la participación política⁴⁷

⁴⁶ Para GONZÁLEZ-VARAS, S.: *La financiación de los partidos políticos*. Madrid, Dykinson, 1995, págs. 137-138, esta extensión del control del TCu a los fondos privados de los partidos no deja de plantear dudas sobre su constitucionalidad, a la vista del art. 136 de la Constitución. Puede indicarse sobre ello que, en Albania, el art. 23 de la Ley de Partidos Políticos asignaba al Tribunal de Cuentas el control financiero de éstos y determinaba que dicho control no debía limitarse a la financiación proveniente de fondos públicos, sino que debía también aplicarse a las «donaciones y a las ayudas obtenidas por otros medios», referencia ésta última que fue declarada inconstitucional por sentencia del Tribunal Constitucional 30-2001, de 9 de mayo, puesto que el mandato constitucional no cubre el control de los recursos de las entidades privadas. Consecuentemente, el Tribunal de Cuentas solo fiscalizaba los recursos provenientes de fondos públicos. Habiéndose recomendado por el Grupo de Estados contra la Corrupción (GRECO) que se estableciese un mecanismo de control que incluyese la financiación de origen privado, se modificó la ley para atribuir la competencia a la Comisión Electoral Central [ver *Troisième Cycle d'Evaluation. Rapport d'Evaluation sur l'Albanie. Transparence du Financement des Partis Politiques (Theme II)*, párrafos 51 y 73-74, págs. 14 y 23-24, y *Rapport de Conformité sur l'Albanie*, párrafos 50-53, págs. 9-10. Estos documentos pueden ser consultados en www.coe.int/greco].

⁴⁷ En el debate que tuvo lugar en el Centro de Estudios Constitucionales el 23 de noviembre de 1993, P. del CASTILLO señalaba que la legitimidad del control externo de la financiación privada de los partidos derivaba del reconocimiento constitucional de algunas de sus funciones, añadiendo que si ello era el argumento para justificar que recibieran ayudas del Estado, también lo era para defender la transparencia de todas las fuentes de financiación. Reconocía, no obstante, que esta argumentación era discutible y que se producía un encaje «malsonante» entre afirmar la naturaleza privada de los partidos y defender el sometimiento de su financiación privada a los mismos controles que la pública (ver *La financiación de los partidos políticos*. Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1994, págs. 111-112)

e, incluso, aunque su financiación sea mayoritariamente pública. No es ciertamente ocioso significar que en Alemania se renunció a atribuir el control externo de la financiación de los partidos políticos al Tribunal de Cuentas justamente por su carácter de agrupaciones sociales⁴⁸.

Por lo demás, el control externo de la financiación de los partidos políticos y de las campañas electorales está lejos de responder a una pauta común en los países miembros de la Unión Europea, de modo que para explicar el modelo implantado en España no puede acudirse a argumentos de Derecho comparado⁴⁹. En efecto, en estos países la atribución de la competencia para controlar la financiación de los partidos políticos a los tribunales de cuentas o a entidades fiscalizadoras superiores equivalentes, aunque está relativamente extendida, no es, ni mucho menos, una opción generalizada. El panorama muestra, por el contrario, que existe una gran variedad de modelos. En un intento de sistematización de los datos recogidos en los informes de evaluación y de conformidad del Grupo de Estados contra la Corrupción (GRECO)⁵⁰, puede indicarse que la competencia en la materia está atribuida a órganos tan dispares como el Tribunal Constitucional (Portugal⁵¹), las comisiones electorales (Lituania, Polonia y Reino Unido), comisiones parlamentarias

⁴⁸ Ver sobre ello, GONZÁLEZ-VARAS, S.: *ob. cit.*, págs. 155-156. El Tribunal de Cuentas alemán se limita a controlar la determinación de las subvenciones y la realización de los pagos a los partidos por la Presidencia del *Bundestag*, correspondiendo a ésta la revisión de los informes de auditoría remitidos por los partidos.

⁴⁹ Sobre el control de la financiación de los partidos políticos y las campañas electorales en los países de la Unión Europea y en otros países europeos, ver BIEZEN, I. van: *Financement des partis politiques et des campagnes électorales. Lignes directrices*. Strasbourg, Conseil de l'Europe, 2003, págs. 70-73, así como DOUBLET, I. M.: *Combattre contre la corruption. Financement des partis politiques (Synthèse thématique du Troisième Cycle d'Évaluation du GRECO)*, págs. 36-51. Ambos documentos pueden consultarse en la web del Grupo de Estados contra la Corrupción (www.coe.int/greco).

⁵⁰ Consecuentemente, la información que aquí se sintetiza corresponde a la situación en el momento en que se publicó cada uno de dichos informes (desde 2007 hasta abril de 2014).

⁵¹ Así como, extramuros de la Unión Europea, Turquía. Para llevar a cabo su tarea, el Tribunal Constitucional portugués está asistido por la Entidad de las Cuentas y Financiaciones Políticas (*Entidade das Contas e Financiamentos Políticos*), órgano independiente, que opera en el marco de dicho Tribunal y que realiza el examen técnico y la verificación de las cuentas de los partidos políticos y de las campañas electorales.

(Bélgica⁵², República Checa, Eslovaquia⁵³), comisiones específicas (Estonia⁵⁴, Francia⁵⁵, Grecia⁵⁶), otras comisiones (Irlanda⁵⁷), el Ministerio del Interior (Países Bajos⁵⁸) y el órgano encargado de la prevención y lucha contra la corrupción (Letonia), además de los casos en los que no se prevé un control externo (Dinamarca⁵⁹, Malta⁶⁰, Suecia⁶¹) o éste se realiza mediante auditorías privadas (Alemania⁶² y Austria⁶³). Los tribunales de cuentas o las entidades fiscalizadoras superiores equivalentes asumen el principal papel en el control externo en siete países (Bulgaria, Chipre, Eslovenia,

⁵² Aunque en algunos casos deben consultar preceptivamente al Tribunal de Cuentas (Comisión de Control Federal y Comisión de la Región flamenca), en otros la consulta es facultativa (demás comisiones regionales).

⁵³ Si bien intervienen también en determinados aspectos el Ministerio de Finanzas, el Servicio de Control Financiero (órgano independiente) y, en menor medida, el Tribunal de Cuentas, que tiene competencias reducidas sobre el uso de los fondos públicos por los partidos políticos. No obstante, parece estar en curso una reforma del Código Electoral, en cuyo marco podría crearse una Comisión Electoral Central, que asumiría el control de la financiación de los partidos políticos y campañas electorales, habiéndose previsto la finalización de dichos trabajos para diciembre de 2013.

⁵⁴ La comisión, que asume las tareas antes encomendadas a una comisión parlamentaria, fue creada por la ley que modificó la legislación sobre partidos políticos, aprobada el 25 de noviembre de 2010 y que entró en vigor el 1 de abril de 2011.

⁵⁵ Con carácter de autoridad administrativa independiente.

⁵⁶ La comisión tiene una composición mixta, ya que está integrada por parlamentarios y por jueces, con presencia mayoritaria de aquéllos.

⁵⁷ La Comisión de Normas, órgano independiente, tiene asignada asimismo la competencia sobre la aplicación de las reglas relativas a las normas de la función pública. Carece, en cambio, de competencia sobre el control de la financiación de las elecciones locales, estando, de otra parte, prevista la elaboración y aprobación de un proyecto de ley para establecer una comisión electoral, a la que podrían asignarse la competencia sobre el control de la financiación de los partidos políticos.

⁵⁸ El titular del Ministerio está asistido por una comisión consultiva.

⁵⁹ Si bien la Cámara de Cuentas podría solicitar a los partidos que se hayan beneficiado de financiación pública la remisión de sus cuentas, sin que nunca haya hecho uso de esta posibilidad.

⁶⁰ Aunque en 2011 o, posteriormente, en 2013 se proyectaba atribuirlo a la Comisión Electoral.

⁶¹ Los partidos se autorregulan, si bien existe un anteproyecto de ley, en el que se contempla la atribución del control de su financiación a la Oficina de Servicios Jurídicos, Financieros y Administrativos (*Kammarkollegiet*). Según el tercer informe de conformidad del GRECO, publicado el 6-12-2013, el proyecto de ley sería remitido al Parlamento a fines de 2013, con vistas a que la nueva ley entrara en vigor antes del 1-4-2014.

⁶² Y, posteriormente, por la Presidencia del *Bundestag*.

⁶³ Los auditores encargados de verificar las cuentas de cada partido, en número de dos, son designados por el Ministro de Finanzas entre un total de cinco propuestos por el partido en cuestión.

España⁶⁴, Finlandia, Hungría y Luxemburgo), mientras que en otros casos comparten dicho control con otros órganos (Croacia⁶⁵, Italia⁶⁶ y Rumanía⁶⁷).

Existe asimismo otra circunstancia que no debe pasar desapercibida, como es la renuencia del propio TCu a que le fuera asignada la competencia en la materia, por entenderla ajena a lo que constituye el núcleo esencial de su ámbito competencial: el control de la gestión económico-financiera del sector público. Esta renuencia, de la que existen testimonios documentales⁶⁸, convierte al TCu poco menos que en epígono de *Sganarelle*, que tal era el nombre del médico a palos de Molière.

En esta línea, es menester recordar, además, que la legislación reguladora de la financiación de los partidos políticos no solo atribuye al TCu la fiscalización de la actividad económico-financiera de dichos partidos, sino que también le habilita para acordar la imposición de sanciones⁶⁹. El TCu queda así investido de una potestad sancionadora para cuyo ejercicio no está concebido, por lo que se ha señalado que se corre el riesgo de que se produzca la

⁶⁴ Si bien los Órganos de Control Externo (OCEx) de las Comunidades Autónomas son competentes para fiscalizar las elecciones a los Parlamentos Autonómicos.

⁶⁵ Con la Comisión Electoral Nacional.

⁶⁶ Con el Comité de Auditores (dependiente del Parlamento) y las comisiones regionales de garantía electoral.

⁶⁷ Con la Autoridad Electoral Permanente.

⁶⁸ Pueden citarse, por ejemplo, las intervenciones de los entonces Consejeros de Cuentas NIETO DE ALBA, U. y GARCÍA CRESPO, M. en el debate, antes mencionado, que tuvo lugar en el Centro de Estudios Constitucionales el 23 de noviembre de 1993. El Consejero citado hacía hincapié en que –en aquel entonces– en ningún país de la Unión Europea tenía atribuido el Tribunal de Cuentas el control de los partidos políticos con la configuración que tenía en España, así como en las consecuencias nada positivas de la atribución de la competencia en la materia al Tribunal, por lo que consideraba deseable evitar que el control sobre los partidos fuera encomendado al TCu; por su parte, la Consejera mencionada no se mostraba muy partidaria de ampliar las competencias del TCu en la materia. En cambio, en el mismo debate ÁLVAREZ CONDE, E. sostenía que el TCu era el órgano más adecuado para residenciar en él el control externo de la financiación de los partidos políticos (ver *La financiación de los partidos políticos*, cit., págs. 90-92, 96-97, 105 y 116-118).

⁶⁹ El Proyecto de Ley Orgánica de Control de la Actividad Económica-financiera de los Partidos Políticos rectifica una deficiencia técnica de la Ley de Financiación de Partidos Políticos, que calificaba como sanción la retención de la subvención anual hasta que se produjera el cumplimiento total del deber de rendición de cuentas o hasta la completa subsanación de los defectos, que tenía un carácter claramente coercitivo, y no sancionador.

desnaturalización de su identidad institucional⁷⁰. Por lo demás, la atribución de esta potestad resulta ajena a la finalidad de la actividad fiscalizadora, consistente en dar una opinión desde una perspectiva técnica, emitiendo un juicio de valor sobre la gestión económico-financiera que sustente unas recomendaciones dirigidas a su mejora. Consecuentemente, no puede extrañar que la renuencia a que le sea asignada al TCu la competencia sobre la fiscalización de los partidos políticos se extienda también a la atribución de una potestad sancionadora en la materia. En tal sentido, aunque en la Moción relativa a la modificación de la normativa sobre financiación y fiscalización de los partidos políticos, aprobada por el Pleno del Tribunal de Cuentas en fecha 30 de octubre de 2001, se insistía en la necesidad de completar el régimen sancionador vigente a la sazón, así como en la reiterada recomendación de que se dotara a dicho régimen de un suficiente desarrollo normativo, acto seguido se esclarecía de modo inequívoco que tal recomendación no debía ser interpretada como *«una pretensión de que le sean asignadas a este Tribunal competencias sancionadoras, lo que, en su caso, supondría una atribución singular respecto al ejercicio de la función constitucionalmente asignada de la fiscalización del Sector público»*. Y no solamente se ponía de relieve tal singularidad, sino que se advertía de las posibles consecuencias perjudiciales que podrían derivarse de la atribución de competencias de naturaleza sancionadora, señalándose sobre ello que tal atribución *«podría afectar negativamente a la actividad fiscalizadora, incidiendo en la concepción que de ella se contempla en el art. 136.1 de la Constitución española»*⁷¹.

Sin embargo, esta admonición fue desoída por el legislador a la hora de aprobar, en el año 2007, la nueva legislación sobre financiación de los partidos políticos. En este mismo año se opinó, en el ámbito doctrinal, que en defecto de las comisiones específicas establecidas en otros países para el control de la financiación de los partidos políticos, cualquier modificación legal pasaría necesariamente por reforzar el papel asignado al TCu –y a los Órganos de

⁷⁰ Así lo señala CARBAJOSA PÉREZ, B.: «Transparencia y financiación de los partidos políticos», en *Revista Española de Control Externo* n.º 42, 2012, pág. 217. Mucho antes, GARCÍA CRESPO, M., en la primera de sus intervenciones en el debate celebrado en el Centro de Estudios Constitucionales el 23 de noviembre de 1993, ya había puesto de relieve la lejanía de la potestad sancionadora respecto de lo que debían ser las funciones del TCu (ver *La financiación de los partidos políticos*, cit., pág. 97).

⁷¹ Puede consultarse el texto de esta Moción en la web del TCu (www.tcu.es).

Control Externo⁷², profecía que se cumplió con la aprobación de la Ley Orgánica 5/2012, de 22 de octubre. La rectificación del criterio del legislador en el sentido que había sido propugnado por el TCu en la Moción de 30 de octubre de 2001 no parece, por tanto, posible al menos a corto y medio plazo, especialmente si se atiende al actual contexto social⁷³. No obstante, la constatación de este hecho insoslayable no ha de ser óbice para señalar que, precisamente a causa de este contexto, se corre un cierto riesgo de que el estrambote se convierta en la actividad nuclear del TCu, con la consiguiente mistificación de la esencia de esta institución fiscalizadora⁷⁴. Que este riesgo no es una mera elucubración puede indicarlo el hecho de que en su día, al socaire del análisis de la Ley Orgánica de Financiación de Partidos Políticos de 2007, se llegara a sostener no ya la modificación de la regulación del TCu, sino nada menos que su refundación⁷⁵, lo que hace suponer que para el defensor de esta idea la actividad del Tribunal debería focalizarse en el control externo de la financiación de los partidos políticos, obviando, en consecuencia, que tal focalización sería muy difícilmente conciliable con la función que el constituyente quiso para el TCu y que reflejó en el artículo 136 de nuestra Constitución.

4. CONCLUSIÓN

Los asuntos que se han tratado son meros ejemplos que pueden ilustrar los problemas hermenéuticos y las cuestiones controvertidas que suscita la regulación legal del Tcu. Las leyes no empeoran necesariamente al envejecer; aún más, en algún supuesto el transcurso del tiempo puede incluso mejorar su valoración. No es éste, sin embargo, en mi opinión, el caso de la LFTCu, como tampoco es el de las demás leyes que regulan la institución suprema del control externo de España.

⁷² SÁNCHEZ GARCÍA, N.: «El control de las cuentas de los partidos políticos», en *Auditoría Pública* n.º 43, 2007, pág. 30.

⁷³ Así parece confirmarlo el Proyecto de Ley Orgánica de Control de la Actividad Económica-financiera de los Partidos Políticos, que incorpora a la legislación específica del TCu la competencia de este Tribunal sobre el control de los partidos, además de reforzar dicho control.

⁷⁴ En la última de sus intervenciones en el debate que tuvo lugar en el Centro de Estudios Constitucionales el 23 de noviembre de 1993, GARCÍA CRESPO, M. ya advertía, en esta misma línea, que si no se ponían límites a la actividad fiscalizadora del TCu en este ámbito podría llegarse a desvirtuar la propia noción del Tribunal (ver *La financiación de los partidos políticos*, cit. pág. 118).

⁷⁵ ARIÑO ORTIZ, G.: *La financiación de los partidos políticos*. Madrid, Cinca, 2009, pág. 64.

Sería preciso, en consecuencia, dotar al TCu de una regulación legal que le proporcione los instrumentos adecuados para hacer frente a los retos que han de afrontarse en el convulso escenario contemporáneo.

Insuficiencia del concepto subjetivo del Sector Público como delimitador del ámbito fiscalizador del Tribunal de Cuentas

Antonio Ramón Rodríguez Castaño

Letrado del Tribunal de Cuentas

Académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación

La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas está delimitada desde un punto de vista subjetivo.

La actividad financiera pública que es la que controla el Tribunal de Cuentas, ya desde su propia definición, está marcada subjetivamente. Es clásica a este respecto la definición de Sainz de Buja de la actividad financiera pública como *«la actividad del Estado y de los demás entes públicos encaminada a la obtención, administración y gasto de los medios económicos necesarios para la satisfacción de las necesidades generales»*.

Pero además es así desde el primer texto normativo, el artículo 136 de la Constitución dice que *«el Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público»* y añade que *«las cuentas del Estado y del sector público estatal se rendirán al Tribunal de Cuentas y serán censuradas por éste»*.

El artículo 2 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas¹ define como función propia del Tribunal de Cuentas «la fiscalización ex-

¹ Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo.

terna, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del sector público».

El artículo 4 del mismo texto legal, primero que cronológicamente lo hizo, define el sector público mediante una enumeración de los sujetos que lo integran. Lo mismo hace artículo 2 de la Ley General Presupuestaria².

Es claro que salvo excepción, los partidos políticos, la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se ciñe a la actividad que realizan los entes integrados en el Sector público.

Y precisamente en esta comunicación lo que quiere plantearse es que, de un tiempo a esta parte, están apareciendo actividades realizadas por entes privados, puramente privados, enteramente privados, no integrables en el concepto de sector público por medio de interpretación alguna por muy integradora que pretenda ser, actividades que a mi juicio merecen ser consideradas actividades financieras públicas.

Esas actividades son realizadas por un ente no integrante del Sector público, pero este no puede realizarla libremente, sino sometido exigencias de Derecho público, exigencias no sólo materiales sino procedimentales.

Quiero centrar esta exposición en cuatro casos que paso a enumerar para desarrollar a continuación:

– Entes que no son parte del Sector público, no lo son al menos para las leyes reguladoras del control y que sin embargo son considerados entes del sector público por el Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público³. Entes sometidos con gran amplitud a la legislación pública de contratos y que sin embargo no son entes públicos.

– En segundo lugar la regulación que da la Ley de Sectores Excluidos⁴ a diversas entidades que produce que, no siendo parte del Sector público, deban aplicar una Ley pública en la adjudicación de algunos de sus contratos.

² Ley 47/2003, de 26 de noviembre.

³ Aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre.

⁴ Ley 31/2007, de 30 de octubre.

– La situación de los adjudicadores de los llamados contratos subvencionados.

– La adjudicación de contratos de obras por los concesionarios de un contrato de concesión de obra pública.

En cuanto al primer caso, el artículo 3.1 h) del TRLCSP que define el sector público, pero sólo «a los efectos de esta Ley», establece que están sometidos a la Ley «cualesquiera entes, organismos o entidades con personalidad jurídica propia, que hayan sido creados específicamente para satisfacer necesidades de interés general que no tengan carácter industrial o mercantil, siempre que uno o varios sujetos pertenecientes al sector público financien mayoritariamente su actividad, controlen su gestión, o nombren a más de la mitad de los miembros de su órgano de administración, dirección o vigilancia».

Una fundación es un ente creado para satisfacer necesidades de interés general, así lo establece el artículo 34 de la Constitución y generalmente las finalidades de las fundaciones no son de carácter industrial o mercantil. Por otra parte existen fundaciones en las que sus Estatutos establecen que la mayor parte de los patronos sean designados por un ente público, bien directamente al atribuirse a ese ente el nombramiento de patronos, bien indirectamente cuando se es patrono por razón del cargo público que se ocupa.

Una fundación que reuniese estos requisitos estaría sujeta al Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, y estaría sujeta además como poder adjudicador (artículo 3.3 b), sin embargo no sería un ente del Sector público a efectos de su control, porque el artículo 44 de la Ley de Fundaciones⁵ considera fundaciones del sector público estatal aquellas fundaciones en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que se constituyan con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de la Administración General del Estado, sus organismos públicos o demás entidades del sector público estatal.

b) Que su patrimonio fundacional, con un carácter de permanencia, esté formado en más de un 50 por 100 por bienes o derechos aportados o cedidos por las referidas entidades.

⁵ Ley 50/2002, de 26 de diciembre.

Existe por tanto una disfunción cuando el Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público utiliza para definir el sector público a sus efectos, el criterio del control y las leyes de reguladoras de la fiscalización del sector público (Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y Ley General Presupuestaria) en cambio, por remisión a la Ley de Fundaciones, utilizan otro.

Esos entes a los que me he referido están obligados a tramitar los contratos sujetos a regulación armonizada como si fueran poderes adjudicadores, casi por tanto como si fueran una Administración pública y es así porque participan de lo público, y sin embargo el control de que cumplan esas obligaciones no corresponde a un ente público sino a los particulares, a los interesados en ser adjudicatarios de un contrato que pueden impugnar los actos del ente, simplemente a ese control.

El *segundo supuesto* se produce en la llamada Ley de Sectores Excluidos, que en realidad no se llama así, tiene un nombre mucho más largo (Ley 31/2007, de 30 de octubre, sobre procedimientos de contratación en los sectores del agua, la energía, los transportes y los servicios postales) y se les llama sectores excluidos pues se excluyen precisamente del ámbito de aplicación de las Directivas generales en materia de contratación y el principal motivo de esa exclusión es que las entidades que operan en esos sectores son en algún caso de Derecho público y en otros de Derecho privado, lo que hacía que su regulación como entes públicos no resultase posible.

Sin embargo el Derecho europeo constataba la necesidad de una regulación especial de esos sectores, no pudiendo dejarse al libre juego de los particulares regido por el Derecho privado los contratos celebrados en ellos, pues los operadores de estos sectores no siempre actuaban bajo las estrictas reglas del mercado, sino que la adjudicación de sus contratos podía verse influida por las autoridades que les concedían los derechos especiales o exclusivos a que luego se hará referencia.

El objeto de la Ley de Contratación en los Sectores Excluidos (artículo 1) consiste en la regulación del procedimiento de adjudicación de los contratos de obras, suministro y servicios que celebren determinadas entidades (recogidas en el artículo 3.1 de la Ley) cuando operen en los sectores de actividad relacionados con el agua, la energía, los transportes y los servicios postales (en la forma concretada en los artículos 7 a 12) y el importe de los contratos

sea igual o superior al que se establece, respecto de cada tipo de contrato, en el artículo 16.

En el artículo 3 se determina qué entidades contratantes quedan sujetas a la Ley, siempre y cuando realicen alguna de las actividades que constituyen el ámbito subjetivo de la misma, mediante una definición genérica al decir que son *«las entidades contratantes que sean organismos de derecho público o empresas públicas y las entidades contratantes que sin ser organismos de derecho público o empresas públicas, tengan derechos especiales o exclusivos según se establece en el artículo 4»*.

A continuación el artículo 3 va definiendo qué se entiende por organismo de derecho público, por empresa pública y por entidad contratante que tenga derechos especiales o exclusivos.

A los efectos de este trabajo, en principio, sólo interesaría la definición de entidad contratante que sin ser organismo público o empresa pública tuviera derechos especiales o exclusivos, pues estas son las únicas que presentarían la peculiaridad de tratarse de entes no integrados en el Sector público que utilizan procedimientos definidos por una norma de Derecho público. Sin embargo también se puede producir esa circunstancia en algunas empresas públicas, pues el artículo 3.2.b) incluye en el concepto de empresa pública a los efectos de la Ley de Contratación en los Sectores Excluidos no sólo a las entidades públicas empresariales de las Administraciones públicas territoriales y a las sociedades mercantiles de carácter público, sino también a *«toda aquella entidad u organismo sobre la que los poderes adjudicadores puedan ejercer, directa o indirectamente, una influencia dominante por el hecho de tener la propiedad o una participación financiera en las mismas, o en virtud de las normas que las rigen»* y al seguir definiendo el precepto la *«influencia dominante»* establece que la misma se ejerce no sólo por poseer la mayoría del capital suscrito de la empresa sino también por disponer de la mayoría de los votos correspondientes a las participaciones emitidas por la empresa o poder designar a más de la mitad de los miembros del órgano de administración, de dirección o de vigilancia de la empresa, y en nuestro ordenamiento jurídico las empresas que se encuentren en alguno de los dos segundos casos no forman parte del Sector público⁶.

⁶ A este respecto véanse los artículos 2.1 e) de la LGP, 166 de la Ley del Patrimonio de las Administraciones Públicas (Ley 33/2003 de 3 de noviembre) y 4 de la LOTCu y la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

Un derecho especial o exclusivo es aquel que tenga como efecto limitar a una o más entidades el ejercicio de una actividad en los sectores de actividad relacionados con el agua, la energía, los transportes y los servicios postales y que afecte sustancialmente a la capacidad de las demás entidades de ejercer dicha actividad. Los derechos exclusivos han de ser concedidos por los órganos competentes de una Administración Pública en virtud de una disposición legal, reglamentaria o administrativa.

En conclusión, existen entidades privadas, bien por no ser poseídas ni siquiera parcialmente por un ente público (sería el caso de empresas de titularidad y control privado que poseen un derecho exclusivo) o bien que a pesar de ser en parte de propiedad pública no se puedan considerar integradas en el Sector público (sería el caso de entidades controladas por un ente del Sector público pero sin tener la mayoría de su capital), que, a pesar de que deben adaptar su actividad, tanto la externa como la interna, de manera absoluta al Derecho privado, para la celebración de determinados contratos están sometidos a una Ley administrativa.

Vamos a estudiar ahora cuales son las obligaciones que impone la Ley de Contratación en los Sectores Excluidos a los entes privados para la contratación de los contratos sujetos a esa Ley.

a) En primer lugar los entes sujetos a la Ley de Contratación en los Sectores Excluidos no podrán contratar con cualquiera sino que solamente podrán contratar con quienes tengan plena capacidad de obrar y acrediten su solvencia o estén clasificados, así lo exige el artículo 21.

b) En cuanto a los aspectos formales la Ley de Contratación en los Sectores Excluidos no permite a los entes contratantes que definan en la forma que estimen oportuno ni el contenido de las obligaciones derivadas de los contratos ni que fijen técnicamente las prestaciones que pretenden adquirir, sino que el artículo 32 les obliga a elaborar un pliego de condiciones propias para cada contrato en el que se incluirán las prescripciones jurídicas, económicas y técnicas que hayan de regir la ejecución de la prestación, además dichas prescripciones se realizarán de conformidad con los requisitos señalados por la propia Ley. A ese respecto cabe citar que el artículo 34 establece una regulación pormenorizada de la definición de las prescripciones técnicas para evitar la discriminación en la adjudicación de los contratos.

c) La adjudicación de los contratos no puede hacerse de manera libre por las entidades contratantes sino que han de utilizar alguno de los procedimientos señalados en la Ley que son el abierto, el restringido y el negociado, este último con y sin publicidad previa.

Además la Ley señala, para los procedimientos en los que deban aplicarse criterios de adjudicación (procedimiento abierto y procedimiento restringido), qué criterios se han de aplicar (el precio más bajo solamente o la oferta más ventajosa, artículo 60) estableciendo además la forma de valorar los mismos (artículo 61), además los criterios y su ponderación han de expresarse en el pliego de condiciones.

Por otra parte la Ley de Contratación en los Sectores Excluidos regula de manera imperativa una serie de cuestiones relativas al desarrollo del procedimiento de adjudicación como son el cómputo de plazos, las comunicaciones, el envío de pliegos de condiciones y de documentación complementaria, los plazos de recepción de solicitudes de participación y de ofertas, la selección de candidatos en los procedimientos restringidos y en los procedimientos negociados, las actuaciones ante ofertas anormalmente bajas, la fundamentación de la adjudicación de los contratos, la información a los licitadores sobre las decisiones tomadas en relación con la adjudicación del contrato y la posibilidad de desistir de la celebración de un contrato cuyo procedimiento de adjudicación se hubiese iniciado (artículos 71 a 86).

Y por supuesto la Ley de Contratación en los Sectores Excluidos regula con carácter también imperativo la publicidad de las licitaciones de contratos (artículos 63 a 70).

d) El incumplimiento de las obligaciones que establece la Ley de Contratación en los Sectores Excluidos puede dar lugar a la impugnación de los actos de las entidades contratantes por dos vías: o bien la interposición de una reclamación en los procedimientos de adjudicación de los contratos antes de que se perfeccionen o bien la solicitud de la declaración de nulidad del contrato si ya se ha perfeccionado.

Ambas pretensiones han de ejercitarse ante un órgano especial, que es un órgano administrativo, regulado en el artículo 311 de la Ley de Contratos del Sector Público (ahora hay que entender artículo 41 de su Texto Refundido) y cuyas resoluciones son recurribles ante la jurisdicción contencioso-administrativa (artículo

lo 10.1 k) y l) y 11.1 f de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa⁷). Es decir que la controversia entre dos particulares en cuanto a la adjudicación de un contrato se ventila ante un órgano administrativo y posteriormente ante la jurisdicción contencioso-administrativa, y es solamente exigible por los legitimados que serían, según el artículo 102 de la Ley de Contratación en los Sectores Excluidos toda persona física o jurídica cuyos derechos o intereses legítimos se hayan visto perjudicados o puedan resultar afectados por las decisiones objeto de reclamación, en cuanto a las reclamaciones en los procedimientos de adjudicación o por toda persona física o jurídica cuyos derechos o intereses legítimos se hayan visto perjudicados o puedan resultar afectados por los supuestos de nulidad y, en todo caso, los licitadores, en el supuesto de la solicitud de declaración de nulidad del contrato, conforme al artículo 109.2.

Es decir ni existe una acción pública ni una actuación tutelar de un ente público.

Corresponde ahora hablar de los contratos subvencionados, que están definidos en el artículo 17 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público.

Son los contratos que estén subvencionados de forma directa en más de un 50 por 100 de su importe por entidades que tengan la consideración de poderes adjudicadores bien sea un contrato de obras sujetos a regulación armonizada de determinadas categorías de la Nomenclatura General de Actividades Económicas de las Comunidades Europeas (NACE) o bien un contrato de servicios sujetos a regulación armonizada vinculado a un contrato de obras de los anteriores.

Sin embargo el concepto de subvención al que se refiere el artículo 17.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público no es el mismo que el recogido en la Ley General de Subvenciones⁸. La primera diferencia es de carácter subjetivo, pues el contrato subvencionado puede ser financiado por cualquier poder adjudicador, y según el artículo 3 de la LCSP hay poderes adjudicadores que no son Administraciones públicas, mientras que de acuerdo con el artículo 3 de la Ley General de Subvenciones las

⁷ Ley 29/1998, de 13 de julio.

⁸ Ley 38/2003, de 17 de noviembre. Recuértese que el artículo 2.1 de la Ley al definir el concepto de subvención los hace únicamente «a los efectos de esta Ley».

subvenciones solamente pueden ser concedidas por un ente administrativo, en sentido amplio⁹.

En cuanto a los requisitos objetivos que exige la Ley General de Subvenciones para que una disposición dineraria sea subvención, estos son los siguientes:

– Que no exista contraprestación, lo que no exige expresamente el artículo 17 del TRLCSP.

– Que la entrega se vincule a una actuación pasada o futura del receptor o a que en el mismo concurra una determinada situación. En principio este segundo requisito también parecería exigible para considerar que estuviésemos ante un contrato subvencionado, sin embargo si existiese financiación pública para un contrato, dentro de los parámetros del artículo 17 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, sería un contrato subvencionado aunque la financiación no estuviese vinculada a la realización del contrato. Aquí nos encontramos tal vez con la mayor dificultad para establecer la diferencia entre la regulación del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público y de la Ley General de Subvenciones y más concretamente para establecer con precisión el ámbito del contrato subvencionado, por ejemplo si una Administración pública, poder adjudicador por excelencia, financia a un ente de su Sector público su actividad global no nos encontraríamos ante un contrato subvencionado aunque en esa actividad global se incluyese la adjudicación de un contrato de los del artículo 17 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, pues en realidad la Administración pública no estaría en sentido estricto financiando el contrato, sin embargo si se financia un contrato concreto, este sí sería un contrato subvencionado aunque no nos encontraríamos ante una subvención a efectos de la Ley General de Subvenciones pues esta, en el párrafo 2 de su artículo 2 no considera subvención las aportaciones dinerarias que se realicen entre los distintos agentes de una Administración cuyos presupuestos se integren en los Presupuestos Generales de la Administración a la que pertenezcan, tanto si se destinan a financiar

⁹ O bien la subvención la concede una Administración territorial, párrafo 1 del artículo 3 de la Ley General de Subvenciones o bien la concede un organismo o entidades de derecho público con personalidad jurídica propia que estén vinculados o dependan de cualquiera de las Administraciones públicas y en la medida en que las subvenciones que otorguen sean consecuencia del ejercicio de potestades administrativas, según el párrafo 2 del mismo artículo.

globalmente su actividad como a la realización de actuaciones concretas a desarrollar en el marco de las funciones que tenga atribuidas, siempre que no resulten de una convocatoria pública.

– El último aspecto objetivo es el que la actividad que debe realizar el financiado sea de utilidad pública o de interés social, si bien el artículo 17 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público no exige que la financiación tenga ninguna causa, e incluso esta podría ser onerosa.

Por tanto cuando exista una financiación de un contrato, aunque dicha financiación no esté sujeta a la Ley General de Subvenciones podemos encontrarnos ante un contrato subvencionado.

En conclusión, la preparación y adjudicación de los contratos subvencionados se rigen por normas no sólo administrativas sino previstas para los contratos de las Administraciones públicas y el control de estos actos en vía administrativa, sea por medio de recurso o de revisión de oficio, y en vía jurisdiccional es el propio de los actos administrativos. Es decir no el propio de control interno o externo, salvo que el ente adjudicador pertenezca al sector público.

El más extremo y débil de los supuestos de sujeción de un contrato al Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público es el de los contratos de obras que celebran los concesionarios de obras públicas con terceros para la ejecución de las obras necesarias para la ejecución del contrato de concesión. La señalada sujeción se establece por el artículo 2.2 del Texto Refundido.

La principal regulación de estos contratos se recoge en el artículo 274 del Texto Refundido, que distingue en primer lugar según la naturaleza del concesionario y concretamente establece que cuando el concesionario no tenga el carácter de poder adjudicador, aun cuando sea un ente integrante del Sector público, la adjudicación de los contratos para la ejecución de obras se regulará por las normas contenidas en los apartados 3 y 4 del artículo 274 citado cuando la adjudicación se realice a un tercero, en el sentido en que lo define el segundo inciso del párrafo 2 del propio artículo¹⁰ y el

¹⁰ Para el artículo 274 del TRLCSP no tendrán la consideración de terceros aquellas empresas que se hayan agrupado para obtener la concesión ni las empresas vinculadas a ellas. Se entenderá por empresa vinculada cualquier empresa en la que el concesionario pueda ejercer, directa o indirectamente, una influencia dominante, o cualquier empresa que pueda ejercer una influencia dominante en el concesionario o que, del mismo modo que el concesionario, esté sometida a la

valor del contrato sea igual o superior al de los sujetos a regulación armonizada, salvo que en el contrato concurren circunstancias que permitan su adjudicación por un procedimiento negociado sin publicidad, en cuyo caso debe entenderse que no se aplica la LCSP sino que el concesionario aplicará el Derecho privado.

Las normas de adjudicación de los párrafos 3 y 4 del artículo 274 son las siguientes:

– Se aplicarán las normas sobre publicidad contenidas en el artículo 126 de la LCSP, es decir las normas de publicidad de las licitaciones previstas para los contratos de las Administraciones públicas.

– El concesionario fijará el plazo de recepción de las solicitudes de participación, que no podrá ser inferior a treinta y siete días a partir de la fecha de envío del anuncio de licitación, y el plazo de recepción de las ofertas, que no podrá ser inferior a cuarenta días a partir de la fecha del envío del anuncio de licitación al «Diario Oficial de la Unión Europea» o de la invitación a presentar una oferta.

– Cuando los anuncios se preparen y envíen por medios electrónicos, informáticos o telemáticos se podrán reducir en siete días los plazos de recepción de las ofertas y el plazo de recepción de las solicitudes de participación y se podrán reducir en cinco días los plazos de recepción de las ofertas cuando se ofrezca acceso sin restricción, directo y completo, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos, al pliego de condiciones y a cualquier documentación complementaria, especificando en el texto del anuncio la dirección de Internet en la que dicha documentación pueda consultarse. Ambas reducciones podrán sumarse. En todo caso será de aplicación lo previsto en el artículo 142.3 que se refiere a que

influencia dominante de otra empresa por razón de propiedad, participación financiera o normas reguladoras. Se presumirá que existe influencia dominante cuando una empresa, directa o indirectamente, se encuentre en una de las siguientes situaciones con respecto a otra:

- a) Que posea la mayoría del capital suscrito de la empresa;
- b) que disponga de la mayoría de los votos correspondientes a las participaciones emitidas por la empresa;
- c) que pueda designar a más de la mitad de los miembros del órgano de administración, de dirección o de vigilancia de la empresa.

La lista exhaustiva de estas empresas debe adjuntarse a la candidatura para la concesión, y actualizarse en función de las modificaciones que se produzcan posteriormente en las relaciones entre las empresas.

cuando los pliegos y la documentación o la información complementaria no se hayan proporcionado en los plazos fijados o cuando las ofertas solamente puedan realizarse después de una visita sobre el terreno o previa consulta «in situ» de la documentación que se adjunte al pliego, los plazos para la recepción de ofertas se prorrogarán de forma que todos los interesados afectados puedan tener conocimiento de toda la información necesaria para formular las ofertas.

– También se aplicará en todo caso la prohibición de contratar prevista en el artículo 60.1.a), relativa a la condena por sentencia penal firme que impida contratar con los entes del Sector público.

En conclusión la adjudicación de determinados contratos de los concesionarios de obras públicas se rige por la legislación administrativa.

Los contratos adjudicados por los concesionarios de obras públicas que tengan el carácter de entes privados no son impugnables en vía administrativa, al tratarse de contratos privados y no prever que quepa recurso especial contra los mismos el artículo 40 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, tampoco cabe impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa (artículos 10 y 11 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa). Estos contratos tampoco serían revisables de oficio al no encajar en los supuestos del artículo 34 de la Texto Refundido.

Podría intentarse articular alguna forma de control de los contratos adjudicados por concesionarios de obras públicas a través del control de la Administración concedente.

En primer lugar en el artículo 246 del TRLCSP donde se establece el elenco de obligaciones generales de los concesionarios de obras públicas no aparece la de adjudicar los contratos de obras con terceros siguiendo las normas establecidas en el artículo 274, aunque indudablemente es una obligación del concesionario. Entre las prerrogativas y derechos de la Administración el artículo 232.1 f) sí establece la de «vigilar y controlar el cumplimiento de las obligaciones del concesionario», sin embargo de la propia redacción del precepto no parece que se refiera al cumplimiento de las obligaciones derivadas del artículo 250 sino más bien las propias de un concesionario de obras públicas. Por último el artículo 235 prevé la imposición de penalidades al concesionario por el incumplimiento de sus obligaciones, pero tanto de las obligaciones penalizables enumeradas en

el párrafo 1 de ese artículo como del hecho de que las penalidades han de ser proporcionales al tipo de incumplimiento, cabe deducir que la adjudicación de un contrato sin cumplir lo establecido en el artículo 250 de la LCSP no es objeto de penalización.

Como acaba de apreciarse la legislación reguladora del contrato de concesión de obra pública no establece un control del concedente sobre el cumplimiento por el concesionario de las obligaciones del artículo 250 de la LCSP, sin embargo el artículo 245 k) de la LCSP permite que en el contrato de concesión se establezcan expresamente causas de resolución, y si se estableciese como causa el incumplimiento del artículo 250, existiría la posibilidad de la Administración concedente de comprobar el cumplimiento de dicho precepto y por ende de los órganos de control externo de comprobarlo también. Sin embargo esta actuación se antoja tan forzada que debería plantearse un cambio legislativo que permita un control de la adjudicación de los contratos a que se refiere artículo 250 de la LCSP.

Se ha intentado exponer hasta aquí la existencia de actividades públicas, de interés público, que participan de lo público, sea mediante la aplicación de fondos procedentes del sector público, sea mediante el uso de poder público (el derecho exclusivo es una situación de privilegio derivada de el ejercicio de un poder público) y que sin embargo no son controlables, en principio, de la manera tradicional, puesto que dichas actividades no son realizadas por entes del Sector público y nuestro sistema de control se basa en el concepto de Sector público.

La fiscalización en la Jurisprudencia

Carlos Cubillo Rodríguez

Doctor en Derecho

Letrado del Tribunal de Cuentas

Académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación

I. INTRODUCCIÓN

En los años de transición del siglo XIX al siglo XX apareció un interesante libro bajo el título «*La Institución del Tribunal de Cuentas en España y en el extranjero*» en el que su autor, Enrique Corrales y Sánchez, afirma que¹: «*La Institución del Tribunal de Cuentas, de genuina tradición española, con honda raíz constitucional y parlamentaria, se amolda a un servicio del orden político, considerado histórica y científicamente como indispensable por todos los pueblos cultos [...]. Su Ley sólo deberá modificarse en el sentido iniciado en toda Europa de dar mayor ensanche y actividad a las funciones que dicha institución desempeña [...]. Siempre que se trate de reorganizar servicios administrativos o de mejorar nuestro sistema financiero, en armonía con la regeneración proclamada por todos los partidos políticos como lenitivo de nuestras pasadas desgracias y salud de la patria, el legislador habrá de tener presente que el Tribunal de Cuentas es una institución cuyos progresos deben adaptarse a los que en materia de Hacienda han de ser verdadera y sólida base de nuestros ulteriores adelantos*».

¹ ENRIQUE CORRALES Y SÁNCHEZ. *La Institución del Tribunal de Cuentas en España y en el extranjero* Imprenta de la Revista de Legislación. Madrid. 1902. Págs. 9 y 107.

Más de un siglo después volvemos a encontrarnos en una situación general que nos aconseja una reflexión sobre la actual organización y funcionamiento del Tribunal de Cuentas y una valoración sobre el papel presente y futuro que debe desempeñar dicha Institución.

Ello es así porque desde la Sociedad Civil y desde los medios de comunicación no dejan de recibirse mensajes inequívocos de inquietud ante la situación económica de crisis, de indignación ante los focos de corrupción y despilfarro en el gasto público, y de impulso a una regeneración de las Instituciones, Administraciones y Entidades Públicas, basada en la transparencia y eficiencia de su actuación.

La necesidad de adaptar el Tribunal de Cuentas a este nuevo y riguroso listón de exigencia implica, entre otros aspectos, una revisión crítica pero sensata de su legislación actual y un alumbramiento de nuevos enfoques de *lege ferenda* en un momento en el que se cumplen veinticinco años desde la promulgación de su Ley de Funcionamiento y más de treinta desde la entrada en vigor de su Ley Orgánica.

Esta tarea de reflexión crítica y a la vez creativa no puede desarrollarse de manera completa si se dejan al margen los criterios de interpretación y aplicación de dichas leyes que se han ido incorporando a la Jurisprudencia.

No en vano, la Exposición de Motivos del Título Preliminar del Código Civil otorga a la Jurisprudencia no sólo la finalidad de complementar el Ordenamiento Jurídico, que se recoge en el artículo 1.6 del propio Código, sino también una «*cierta trascendencia normativa*», lo que da señal de su importancia como cuerpo jurídico cercano a las fuentes del Derecho.

En lo que se refiere a la organización y funcionamiento del Tribunal de Cuentas el análisis de la Jurisprudencia permite extraer tres conclusiones claras:

a) La existencia de un amplio volumen de resoluciones sobre organización, pero sólo en lo relativo al estatuto del personal al servicio del Tribunal.

b) La existencia, igualmente, de un amplio volumen de resoluciones sobre enjuiciamiento contable. Es la lógica consecuencia de que la responsabilidad contable y los procesos para exigirla

puedan llegar al Tribunal Constitucional por la vía del recurso de amparo, al Tribunal Supremo a través de los recursos de casación y revisión y a la propia Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas en segunda o en única instancia.

c) La existencia, en cambio, de un escaso número de resoluciones jurisdiccionales sobre la función fiscalizadora y sus procedimientos.

La explicación de este hecho se contempla en la propia Jurisprudencia:

– «*La función fiscalizadora es ajena, en cuanto al fondo, al control del Tribunal Supremo*» (Sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 16 de julio de 1988, de 18 de octubre de 1986 y Auto 11239/2000, de 3 de marzo).

– «*Los informes de fiscalización no tienen carácter constitutivo*» (Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2004).

Por ello la Jurisprudencia no ha podido pronunciarse sobre el contenido de los informes de fiscalización, pero sí respecto a algunos aspectos relativos a la función fiscalizadora y a la forma en que se desarrolla, cuestiones que han llegado a su consideración por vías tan variadas como recursos de inconstitucionalidad, impugnaciones en materia de personal, cuestiones de procedimiento, etc.

Aunque esta situación jurisprudencial no nos permite contar con una interpretación exhaustiva de todas las cuestiones controvertidas que se plasman en la vigente legalidad, sin embargo sí nos aporta, como veremos, el tratamiento de algunos aspectos que son medulares para el entendimiento de la naturaleza, finalidad y papel de la fiscalización en un Estado de Derecho.

II. PRINCIPALES CRITERIOS JURISPRUDENCIALES SOBRE LA FUNCIÓN FISCALIZADORA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

Pueden sistematizarse a través de los siguientes apartados:

1. La cuestión de la «supremacía»

El artículo 136.1 de la Constitución Española y el artículo 1.1 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, coinciden en calificar al

Tribunal de Cuentas como «*Supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del Sector Público*».

El Derecho Positivo, no obstante, no define «*expresamente*» en qué consiste ese carácter de «*supremo*», esto es, esa «*supremacía*».

Lo cierto es que ni en el artículo 120 de la Constitución de 1931 ni en el artículo 127 del Anteproyecto de la actual Constitución aparecía referencia alguna al «*carácter supremo*» del Tribunal de Cuentas. Es en el artículo 129 del Texto de la Ponencia, durante la tramitación parlamentaria de la Constitución vigente de 1978, donde aparece por vez primera esa «*supremacía*», que acabará plasmándose en el actual artículo 136.

Algunos autores como Ramón Muñoz Álvarez consideran que la inclusión en la Carta Magna del Término «*supremo*» tiene mucho que ver con la Declaración de Lima de INTOSAI, de 1977, cuyo espíritu estuvo muy presente en los debates parlamentarios previos a la definición del Tribunal de Cuentas en el Texto Constitucional².

Para otros autores, caso de Yolanda Gómez Sánchez, la «*supremacía*» atribuida al Tribunal de Cuentas debe entenderse como un blindaje de su ámbito competencial frente al propio Parlamento, a los otros Órganos de Control Externo y al Poder Judicial³.

En lo que se refiere al Parlamento, el artículo 8 de la antes citada Declaración de Lima de INTOSAI advierte que «*la independencia otorgada a las Entidades Fiscalizadoras Superiores por la constitución y la Ley, les garantiza un máximo de iniciativa y responsabilidad aun cuando actúen como órganos del Parlamento y ejerzan el control por encargo de éste. La Constitución debe regular las relaciones entre la Entidad Fiscalizadora Superior y el Parlamento, de acuerdo con las necesidades y circunstancias de cada país*». En todo caso, no debe olvidarse que otro artículo 8, en esta ocasión el de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, establece que los conflictos que se susciten sobre las competencias o atribuciones del Tribunal de Cuentas serán resueltos por el Tribunal Constitucional.

² RAMÓN MUÑOZ ÁLVAREZ. «Constitución y Tribunal de Cuentas. Anecdota-rio». *Revista Española de Control Externo*. Vol. 5, N.º 15. 2003. Págs. 101 a 111.

³ YOLANDA GÓMEZ SÁNCHEZ. «El Tribunal de Cuentas. El control económico-financiero externo en el Ordenamiento Constitucional Español». Marcial Pons. *Monografías jurídicas*. Barcelona. 2001. Págs. 160-161.

Por lo que respecta a los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas, contamos con dos conocidas Sentencias del Tribunal Constitucional, la 187/1988, de 17 de octubre, y la 18/1991, de 31 de enero, que tratan la cuestión de la relación entre dichas entidades fiscalizadoras territoriales y el Tribunal de Cuentas⁴.

Desde posiciones no sólo doctrinales, sino incluso institucionales, se ha pretendido a veces atribuir a estas dos Sentencias un valor interpretativo de los artículos 27 y 29 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, y deducir de ellas, según los casos, que las relaciones entre la Entidad Fiscalizadora Nacional y las Autonómicas son, bien jerárquicas, bien de coordinación, o bien de colaboración.

Lo cierto sin embargo es que la atenta lectura de ambas resoluciones jurisdiccionales no permite, a mi juicio, llegar tan lejos, pero sí extraer al menos dos conclusiones claras:

– La existencia y funcionamiento de órganos autonómicos de control externo no limita el ámbito territorial de la competencia fiscalizadora del Tribunal de Cuentas.

– La existencia y funcionamiento de dichos órganos no limita las áreas del Sector Público sobre las que puede ejercer su competencia fiscalizadora el Tribunal de Cuentas, que siguen siendo todas, incluidas la autonómica y la local.

Todo ello sin perjuicio, y así lo dicen las aludidas Sentencias, de que el ámbito principal de la fiscalización del Tribunal de Cuentas sea el estatal.

Estos mismos criterios aparecen recogidos en Auto de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 26 de julio de 2004.

En cuanto a las relaciones entre el Tribunal de Cuentas y el Poder Judicial, la Jurisprudencia es clara en el sentido de que:

a) El Tribunal de Cuentas no es un Tribunal Supremo cuando ejerce su función jurisdiccional (en este sentido son importantes las ya citadas Sentencias del Tribunal Constitucional 187/1988, de 17 de octubre y 18/1991, de 31 de enero).

⁴ JOSÉ ANTONIO PORTERO MOLINA. «Constitución y Jurisprudencia Constitucional». Tirant lo Blanch. *Textos Legales*. Valencia. 1994. Págs. 451 y 452.

b) El fondo de la fiscalización queda fuera del control jurisdiccional (Sentencias del Tribunal Supremo de 16 de julio de 1988, de 27 de febrero de 2004, de 18 de octubre de 1986 y Auto 11239/2000, de 3 de marzo, de la misma Sala Tercera del citado Tribunal).

c) El control jurisdiccional sí puede extenderse a aspectos relacionados con la fiscalización como las eventuales infracciones legales cometidas con ocasión de la misma (vulneraciones del Derecho al Honor, delitos, etc.).

2. La naturaleza y la finalidad de la función fiscalizadora

Este apartado se refiere al papel de la fiscalización en la prevención y lucha contra la corrupción en la gestión pública. Sobre este particular la doctrina nos ofrece dos posibles enfoques:

a) El Tribunal de Cuentas es un órgano antifraude, como la OLAF europea o la Fiscalía anticorrupción española, y a través de su función fiscalizadora persigue la finalidad de detectar las áreas de corrupción en el Sector Público.

Este punto de vista conecta con la realidad coyuntural de una Sociedad Civil que exige una lucha contra el fraude desde cualquier institución con funciones de control sin detenerse en matices.

También conecta con una importante corriente mediática que tiende a medir la eficacia del control externo en función de los resultados en la lucha contra el fraude.

El apoyo jurídico de este criterio se suele buscar en dos mandatos de Derecho Positivo:

– La fiscalización no sólo valorará la eficacia y la eficiencia de la gestión controlada sino también la legalidad de la misma, esto es, su adecuación a Derecho (artículo 9.1 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo).

– En los resultados de la fiscalización se harán constar cuantas infracciones, abusos o prácticas irregulares se hayan observado, con indicación de la responsabilidad en que se hubiera podido incurrir y de las medidas para exigirla (artículo 12.2 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, en relación con el artículo 136.2 de la Constitución).

b) El Tribunal de Cuentas no es un órgano antifraude, es un órgano de control de la actividad económico-financiera del Sector

Público cuya finalidad no es desenmascarar la corrupción sino evaluar la gestión financiera Pública, sin perjuicio de que en el desarrollo de su función pueda encontrarse focos de fraude y deba darles el adecuado tratamiento jurídico.

A la pregunta, ¿corresponde a las Entidades Fiscalizadoras combatir el fraude?, responde Miguel Ángel Arnedo Orbañanos «sí, pero en la medida en que el fraude constituye un uso ilícito de los recursos públicos o contrario a los principios de eficacia, eficiencia y economía.»⁵

Para Ubaldo Nieto de alba «la mayoría de las entidades Fiscalizadoras no ejercen una acción directa en la planificación y ejecución de las estrategias anticorrupción sino que se constituyen en controladores de segundo nivel encargados de verificar: la adecuada organización y funcionamiento de las autoridades implicadas, en primer nivel, en la lucha contra el fraude (jueces, fiscales, control interno...), el grado de ejecución de las políticas dictadas para la prevención y lucha contra el fraude, y el grado de coordinación entre las instituciones antifraude».⁶

En esta misma línea puede encuadrarse el Informe de 2003 del Grupo de Trabajo sobre protección de intereses financieros de la Unión Europea, constituido por Resolución del Comité de contacto de Presidentes de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de la propia Unión Europea dos años antes, que matiza dos aspectos:

- Las Entidades Fiscalizadoras Superiores no tienen competencias o responsabilidades directas en la lucha contra la corrupción.
- No obstante, en el ejercicio de las funciones fiscalizadoras pueden colaborar en la prevención y lucha contra el fraude a través de su detección de riesgos y de la disuasión de las conductas y tramas corruptas.

¿Qué nos dice la Jurisprudencia sobre el papel del Tribunal de Cuentas en la prevención y lucha contra el fraude?

El Tribunal Supremo sólo ha tratado esta cuestión de una manera tangencial, con ocasión de la valoración de la relación entre las dos funciones del Tribunal de Cuentas. Así, en Sentencia de su

⁵ MIGUEL ÁNGEL ARNEDO ORBAÑANOS. «El control de la corrupción por el Tribunal de Cuentas: posibilidades y limitaciones». *Revista Española de Control Externo*. Vol 1. N.º 3. 1999. Págs. 61 a 89.

⁶ UBALDO NIETO DE ALBA. «Ética y control ante la corrupción y el blanqueo de capitales». *Revista Española de Control Externo*. Vol 3. N.º 23. 2006. Págs. 29 a 45.

Sala Tercera de 29 de septiembre de 2010 nos dice que *«la finalidad del procedimiento fiscalizador no es la de detectar hechos generadores de responsabilidades contables ni, consiguientemente, se dirige contra nadie en concreto»*. La función fiscalizadora y la Jurisdiccional se consideran en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo distintas y de igual relevancia, sin que deba considerarse la prevalencia de una sobre otra (Sentencia de la Sala Tercera de 16 de julio de 1988).

La Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas ha dedicado una extensa doctrina en cambio, a estas cuestiones, y las ha abordado de forma directa.

En Sentencias como la 18/04, de 13 de septiembre, y la 21/05, de 14 de noviembre, la citada Sala de Justicia toma como punto de partida la idea de que *«la fiscalización de la actividad económico-financiera del Sector Público y el enjuiciamiento contable deben interpretarse de forma coordinada, es decir, como dos vertientes de una única potestad o función de control»*. Este punto de vista conecta con el criterio expuesto por el Tribunal Supremo en Sentencia de su Sala Tercera de 22 de noviembre de 1996, incorporado por la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas en resoluciones como la Sentencia 18/06, de 16 de noviembre, en el sentido de que *«el juego de la doble competencia, fiscalizadora y jurisdiccional, del Tribunal de Cuentas, está en la esencia misma de la Institución e inspira su legislación reguladora»*.

A partir de este planteamiento, la Sala de Justicia contable lo que hace es incidir en la autonomía de la fiscalización respecto al enjuiciamiento y viceversa, y ello desde una perspectiva tanto material como formal.

- Criterios de carácter material:

- La función fiscalizadora no tiene la finalidad natural de llegar a detectar hechos potencialmente generadores de responsabilidad contable pero, como actividad indagatoria que es, puede detectarlos y en tal caso la Ley arbitra los cauces adecuados para conseguir su declaración y exigencia (Sentencia 9/04, de 4 de marzo y Auto de 17 de diciembre de 2003). En este mismo sentido, Sentencia 11/1998, de 3 de julio, que afirma *«la función fiscalizadora no tiene como finalidad natural el desembocar en el ejercicio de la función jurisdiccional, sino que se agota en la labor de informe a las Cortes Generales, a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas o a los Plenos de las Entidades Locales...»*.

– Las conclusiones que obran en los informes de fiscalización que emite el Tribunal de Cuentas no son pronunciamientos de responsabilidad alguna contra persona o entidad determinada (Sentencia 11/1998, de 3 de julio).

– La evaluación del sometimiento de la actividad económico-financiera del Sector Público a principios de oportunidad, eficacia y eficiencia está reservada a la función fiscalizadora, ya que el enjuiciamiento contable no debe ir más allá de la legalidad o no de la conducta enjuiciada. Esta doctrina, incorporada de manera uniforme a diversas resoluciones de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas desde su Auto de 4 de febrero de 2004, ha quedado hoy matizada por Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2012, en la que se abre la puerta a una cierta valoración de la eficiencia por la Jurisdicción Contable cuando de los hechos enjuiciados se desprenda despilfarro de fondos públicos. No debe olvidarse, en este sentido, que desde algunos sectores doctrinales, con ocasión de la reforma del Código Penal que está en trámite parlamentario, se viene defendiendo la tipificación de un delito específico de «despilfarro» de dinero público. En caso de prosperar esta idea, la responsabilidad civil derivada de dicho delito sería en gran medida contable y, por tanto, declarable y exigible a través de la Jurisdicción del Tribunal de Cuentas.

– El ámbito subjetivo del enjuiciamiento contable no puede ser inferior al de la fiscalización, de manera que donde llegue la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas debe ser competente también la Jurisdicción Contable para enjuiciar conductas (Sentencia 21/05, de 14 de noviembre).

- Criterios de carácter formal:

– Las actuaciones fiscalizadoras y las jurisdiccionales son de distinta naturaleza y la influencia de la unas en las otras debe entenderse de forma matizada. En este sentido destaca Sentencia 9/05, de 19 de junio, que argumenta que *«la aportación de datos que efectúan en su ámbito los profesionales de la auditoría, y que vierten en un informe de fiscalización, responde a una función que puede operar en un plano distinto y no ser necesariamente cohonestable con las exigencias procesales que son propias de la Jurisdicción Contable»*. Lo cierto es que los informes de fiscalización no sólo pueden ser el origen de un proceso jurisdiccional de responsabilidad contable, sino también un medio de prueba cualificado en el mismo, aunque con efectos matizados por la distinta naturaleza de la fiscalización y el enjuiciamiento.

Son muchas las Sentencias de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas (por todas, Sentencia 9/04, de 4 de marzo) que han dedicado una parte importante de su fundamentación jurídica al valor probatorio de los informes de fiscalización. Las principales conclusiones incorporadas a esta doctrina jurisdiccional son las siguientes:

- Los informes de fiscalización constituyen un medio de prueba muy cualificado por razón de su autoría, de sus destinatarios, de su procedimiento de elaboración y de su «razón de ciencia».
- Los informes de fiscalización no son vinculantes para los tribunales ni pueden afectar a las resoluciones jurisdiccionales. Puede ocurrir que, a la vista de la prueba practicada, el órgano jurisdiccional contable se aparte del contenido reflejado en el informe de fiscalización, lo que debe hacerse de forma debidamente razonada y motivada, y no supone reproche alguno a la corrección de los resultados de la fiscalización, que son consecuencia de una actividad indagatoria suficiente en el plano de la auditoría pública, pero no necesariamente equivalente a una «prueba plena» en el plano procesal.
- El juez debe valorar los informes de fiscalización de acuerdo con las reglas de la sana crítica.

Estos criterios, que se plasman también en otras Sentencias de la propia Sala de Justicia contable como la 9/05, de 17 de junio, resultan también de aplicación a los informes de fiscalización procedentes de los órganos de control interno (Sentencias 32/04, de 29 de diciembre, y 7/04, de 3 de marzo).⁷

– Los órganos de la Jurisdicción Contable carecen de competencia para pronunciarse acerca de las cuestiones que se plantean en los procedimientos fiscalizadores, que deberán ser resueltas por los órganos que tienen atribuida la competencia para las actuaciones propias de la Función Fiscalizadora (Auto de 6 de octubre de 2005).

– Cuando de la investigación que deriva de la fiscalización se desprenden hechos indiciariamente constitutivos de responsabilidad contable, debe iniciarse la fase procedimental de instrucción habilitada por la Ley, las actuaciones previas, que son las diligen-

⁷ CARLOS CUBILLO RODRÍGUEZ. «Los informes de fiscalización y auditoría y las responsabilidades jurídicas». *Manual de Auditoría Pública*. Thomson Aranzadi. Madrid. 2013.

cias de enlace entre las dos funciones del Tribunal (Sentencia 11/1998, de 3 de julio). No debe olvidarse que las Actuaciones Previas de los artículos 45 y 47 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, 7/1988, de 5 de abril, no son actuaciones fiscalizadoras (Sentencia del Tribunal Constitucional de 31 de enero de 1991), sino que están «orientadas e integradas» en el proceso jurisdiccional. Por eso, «*si se pretende que el Delegado Instructor, en lugar de practicar las diligencias necesarias para la averiguación de posibles irregularidades, practique diligencias de averiguación relativas a una gestión económico-financiera para ver si encuentra en ellas posibles irregularidades, se confunde la función instructora... con la función fiscalizadora*» (Auto de 24 de julio de 2002).

3. La naturaleza de la actividad fiscalizadora

Tras la entrada en vigor de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, con base en la Disposición Final Segunda de dicha Norma, se decantó por considerar la función fiscalizadora como una actividad «administrativa» en sentido estricto, que se articulaba a través de procedimientos también «administrativos» en sentido igualmente estricto.

Esta doctrina se recogía en Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 18 de octubre de 1986, en la que aparecían las siguientes conclusiones:

– Aunque el Tribunal de Cuentas no era una Administración Pública, su actividad fiscalizadora tenía naturaleza administrativa ya que, no sólo la Administración administra ni todo lo que hace la Administración es administrar.

– La Disposición Final Segunda de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, al establecer la aplicación supletoria de la Ley de Procedimiento Administrativo a la regulación de los procedimientos fiscalizadores, permitía sostener que los cauces formales por los que discurre la fiscalización eran auténticos procedimientos administrativos.

– La Ley de Procedimiento Administrativo, aunque con carácter supletorio, resultaba aplicable a los procedimientos fiscalizadores prácticamente en bloque, sin excepción de precepto alguno, especialmente los que regulaban el régimen de recursos.

– Aunque la fase de fiscalización no era un procedimiento sancionador propiamente dicho, sí suponía una actividad acusadora

frente a algún ciudadano. Este argumento se fundamentaba en dos razones:

- El mandato legal de hacer constar en los informes de fiscalización las irregularidades detectadas y las posibles responsabilidades derivadas de las mismas.
- La posibilidad de que los informes de fiscalización fueran causa de incoación de algún proceso de responsabilidad contable.
- Aunque el Tribunal Supremo no podía entrar en el fondo de las fiscalizaciones por ser «*supremo*» el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de su función fiscalizadora, había sin embargo aspectos procedimentales de la misma que sí estaban sujetos a ese control jurisdiccional. Cabían, por tanto, recursos tanto administrativos como jurisdiccionales contra las actuaciones fiscalizadoras.

Esta doctrina jurisprudencial resultaba lógica en un contexto jurídico identificado por la pura y dura aplicación de la Disposición Final Segunda de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas.

Sin embargo, este escenario jurídico cambió con la promulgación de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, en la que aparecen nuevos elementos normativos que permiten deducir que el Legislador tuvo muy en cuenta lo que se decía en la aludida Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 18 de octubre de 1986.

De acuerdo con el artículo 32.1 de la citada Norma, la tramitación de los procedimientos de fiscalización se ajustará a las prescripciones del Título IV de la misma y, en su defecto, se aplicarán las disposiciones de la Ley de Procedimiento Administrativo, a excepción de las que determinan el carácter de parte o legitiman para la interposición de recursos en vía administrativa o jurisdiccional, y sin perjuicio de lo previsto en el artículo 44.3, que se refiere a la puesta del proyecto de resultado de la fiscalización en conocimiento del Abogado del Estado y del Ministerio Fiscal.

Por otra parte, la Disposición Adicional Primera, apartado 1, de esta misma Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas establecía que en todo lo que no se hallare previsto en dicha Ley y en las disposiciones reglamentarias que la desarrollaran, se observarían en materia de procedimiento, recursos y forma de las disposiciones y actos de los órganos del Tribunal de Cuentas no adoptados en el ejercicio de sus funciones fiscalizadora y jurisdiccional, en

cuanto resultaran aplicables, las disposiciones de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Esta forma de desarrollo de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas por la Ley de Funcionamiento del mismo, en este punto, tenía que dar lugar a una lógica modificación del enfoque jurisdiccional otorgado a esta cuestión. Esta modificación de la doctrina jurisprudencial se produjo a través del conocido Auto 11239/2000, de 3 de marzo, de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el que se concluye:

– Visto el artículo 32.1 y la Disposición Adicional Primera, apartado 1, de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, queda clara *«la inaplicación del régimen de recursos administrativos a los actos fiscalizadores del Tribunal de Cuentas que, por su propia esencia y naturaleza, emite este Tribunal como Comisionado del Parlamento, quees su... destinatario y receptor»*.

– *«Los acuerdos de fiscalización que adopte el Tribunal de Cuentas para su sometimiento a la Comisión Mixta Congreso-Senado, no son susceptibles de recurso en vía administrativa ni en esta jurisdiccional»*.

Dado que a la vista de la normativa vigente y de la más reciente jurisprudencia interpretativa de la misma ya no cabe afirmar que la actividad fiscalizadora sea una actividad administrativa *strictu sensu*, que se articule a través de procedimientos administrativos comunes, tanto el Tribunal Supremo como la Sala de Justicia de Tribunal de Cuentas han considerado oportuno reflexionar sobre ello y aportar algunos criterios sobre la naturaleza jurídica de la función fiscalizadora.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo, en Sentencia de 29 de septiembre de 2010, afirma que *«el Tribunal de Cuentas en el desempeño de su función fiscalizadora no ejerce ninguna clase de jurisdicción, ni tampoco realiza propiamente una función administrativa desde el momento que actúa por exclusivo mandato e interés del Parlamento, a quien rinde el resultado de su fiscalización»*.

La Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, por su parte, en Sentencia 9/04, de 4 de marzo y 11/1998, de 3 de julio, así como por Auto de 17 de diciembre de 2003, ha venido insistiendo en los siguientes extremos:

a) La función fiscalizadora es una actividad de naturaleza técnica previa a la función política del Parlamento.

b) Su objeto es *«poner en conocimiento de las Cortes Generales o, en su caso, de las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas e, incluso, de los Plenos de las Entidades Locales, las conclusiones y recomendaciones a que llega el Tribunal cuando examina y verifica, con arreglo a los parámetros de legalidad, eficacia, eficiencia y economía (artículo 31.2 de la Constitución Española) la contabilidad y/o la gestión de las entidades del Sector Público de que se trate...»*.

A la vista de esta configuración jurisprudencial de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, no cabía esperar criterios muy concretos sobre trámites muy específicos. Hay una excepción, sin embargo, a esta previsión general, la existencia de un número relevante de resoluciones sobre el trámite de audiencia del artículo 44 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

La ya citada Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2010, dice sobre el particular que *«así como la pieza separada el artículo 45 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas exige la citación y, en su caso intervención, del presunto responsable desde el inicial trámite, en el procedimiento fiscalizador, el trámite de audiencia del artículo 44.5 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas se concede, no a quién puede tener la condición de interesado, sino sólo y exclusivamente a los responsables del Sector o Subsector público fiscalizado, o a las personas o entidades fiscalizadas y en su caso a quienes hubieran ostentado la representación del subsector fiscalizado»*.

La Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas ha abordado con cierto detenimiento este trámite de Audiencia en autos de 17 de junio de 2005 y 6 de octubre de 2005, en los que pone el acento en las siguientes cuestiones:

- El procedimiento fiscalizador prevé un único trámite de audiencia, el contemplado en el artículo 44.5 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.
- Esta audiencia no se confiere a quien pueda tener la condición de interesado, conforme al artículo 31 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, sino exclusivamente a los responsables del Sector o Subsector público fiscalizado, o a las personas o entidades fiscalizadas y a quienes hubieran ostentado la representación del subsector fiscalizado.

- Esta audiencia no se extiende a cualquier persona que, por haber prestado servicios en la entidad pública cuya gestión haya podido ser analizada en el procedimiento fiscalizador, pudiera considerarse afectada por las afirmaciones contenidas en el resultado de la fiscalización.
- El trámite de audiencia incluye la puesta de manifiesto de las actuaciones y debe practicarse antes de la redacción del proyecto de informe de la fiscalización.
- La competencia para la sustanciación del trámite de audiencia viene atribuida al Departamento responsable de la fiscalización de que se trate.
- Este trámite se ajustará a lo prevenido en el artículo 44.5 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas y, en lo no previsto por dicho precepto, se aplicarán supletoriamente las prescripciones de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, por la remisión que a la misma se hace en la Disposición Final Segunda, apartado 1, de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo.

III. REFLEXIÓN FINAL

En un momento de desconfianza social y mediática hacia el funcionamiento de las Administraciones e Instituciones Públicas, el Tribunal de Cuentas tiene que ocupar un papel relevante como factor de progreso y como garantía de la eficiencia, transparencia y legalidad de la actuación pública, lo que exige una actualización de su organización y funciones.

La necesidad de modificar la normativa reguladora de esta Institución de Control, y de dotarla de unas normas de fiscalización adecuadas, exigen una reflexión completa, que no puede dejar al margen los criterios y argumentos aportados por la Jurisprudencia sobre la función fiscalizadora y sus procedimientos.

La doctrina que impregna las resoluciones del Tribunal Constitucional, del Tribunal Supremo y del Tribunal de Cuentas es clara en el sentido de que éste último, en el ejercicio de su función fiscalizadora, goza de una «supremacía» prevista legal y constitucionalmente, que supone un blindaje de su función frente a posibles influencias del Parlamento, de los Tribunales de Justicia, y de los demás órganos de control, internos y externos.

La Jurisprudencia nos ofrece también una visión clara del Tribunal de Cuentas, no como un organismo antifraude, sino como un organismo de control que puede encontrarse en sus inspecciones con la corrupción y que puede ser útil para su prevención y combate, aunque no sea éste su cometido natural. Son claras en este sentido las manifestaciones de Andrés Fernández Díaz cuando afirma que: *«el Tribunal de Cuentas no tiene como misión directa y específica la lucha contra la corrupción, pero su labor puede servir de base a la actuación de otras jurisdicciones distintas de las contables, incluida la Fiscalía especial para la represión de los delitos económicos relacionados con la corrupción... En cualquier caso es preciso reconocer que si bien es cierto que los Tribunales de Cuentas no persiguen de manera apriorística la corrupción, también lo es que pueden detectarla o encontrarse con ella, jugando así un papel clave y esencial en la lucha decidida contra la misma»*.⁸

Por otra parte, la Jurisprudencia ha sido determinante para la identificación de la naturaleza jurídica de las actuaciones fiscalizadoras, no como un procedimiento administrativo, sino como un cauce técnico condicionado por su finalidad de información al Parlamento y a la Sociedad.

Se trata de poner al día las funciones naturales de un órgano que no puede forzarse a cometidos que le son ajenos, pero que sí está obligado a estar en su tiempo, organizándose y funcionando con la eficiencia y la transparencia que demanda el siglo XXI, para poder cumplir mejor las tareas que ya relacionaba Juan II de Castilla en sus Ordenanzas de 2 de noviembre de 1437 y 30 de septiembre de 1442.⁹: *«Yo el Rey fago saber a vos los mis Contadores Mayores e a vuestros Logares Tenientes e oficiales... que no os empachéis de cosa alguna que no sea tomar e recibir las mis cuentas..., ver los testimonios e escrituras que traen..., oír a recabdadores e a las otras personas que me han de dar cuentas..., e librar los pleitos e determinarlos. E si así ficiéreis, salud e gracia»*.

⁸ ANDRÉS FERNÁNDEZ DÍAZ. «El Control frente a una concepción poliédrica de la corrupción». Conferencia pronunciada en la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, el día 22 de octubre de 2013, a iniciativa de la Asociación Española del Personal de Instituciones de Control.

⁹ *Colección de las Leyes, Ordenanzas, Plantas, Decretos, Instrucciones y Reglamentos expedidos para el gobierno del Tribunal y Contaduría Mayor de Cuentas desde el reinado del Señor Don Juan II hasta el día*. Madrid. Imprenta Real. 1829.

Las actuaciones preparatorias de los procesos contables

Olayo E. González Soler
De la Carrera Fiscal

1. INTRODUCCIÓN: EL MODELO ESPAÑOL DE CONTROL EXTERNO

Nuestra Constitución, prosiguiendo la tradición patria, mantiene que el TCU es un órgano constitucional¹, proclamando en su art. 136.1 que «el Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público», condición ésta de supremo órgano fiscalizador que igualmente se reitera en el art. 153 d) CE al atribuirle el control económico y presupuestario de las CCAA.

Por su parte, el art. 136.2 CE, después de disponer que las cuentas del sector público estatal serán censuradas por el TCU, añade que éste, «sin perjuicio de su propia jurisdicción», remitirá a las Cortes, de las que depende directamente (art. 136.1 CE), un informe anual en el que, cuando proceda, se harán constar «las infracciones o responsabilidades» descubiertas en la gestión.

Pero la CE introduce una novedad en la regulación del TCU, puesto que, a partir de su desarrollo normativo, las funciones que hasta entonces habían venido siendo desempeñadas por los Fisca-

¹ Sobre la condición del TCU de órgano constitucional o de órgano con relevancia constitucional puede consultarse M. Sueiras Pascual, Aproximación al Tribunal de Cuentas: Naturaleza, Funciones y Organización Interna», en El Tribunal de Cuentas. Fiscalización y Enjuiciamiento, Cuadernos de Derecho Judicial, Madrid, 2004, págs. 24-26.

les del TCu, que era uno de los Cuerpos de funcionarios que integraban su estructura, pasan a ser encomendadas al MF, cuya autonomía funcional está proclamada en nuestro texto constitucional, en donde igualmente se consagra que su actuación se sujetará a los principios de legalidad e imparcialidad (Art. 124 CE).

El análisis del marco constitucional del TCu que se deja expresado permite asegurar que estamos en presencia de un modelo de control caracterizado fundamentalmente por dos notas: complejidad y compulsividad.

La complejidad de nuestro modelo de control externo radica, en primer lugar, en que comprende dos grandes funciones, denominadas de fiscalización y de enjuiciamiento, cuyo objeto lo constituyen, respectivamente, la verificación de la actividad económico-financiera de las entidades que integran el Sector público, en cuya realización el TCu es supremo pero no único, y la exigencia de las responsabilidades contables que sean apreciables en su ejercicio, en cuya sustanciación el TCu es único pero no supremo, porque dicha condición la ostenta el TS².

Y es que, y ésta es la segunda de las razones por las que se predica la complejidad de nuestro modelo de control externo, está previsto en muchos de los Estatutos de Autonomía que el ejercicio de funciones fiscalizadoras en el ámbito autonómico sea llevado a cabo por órganos distintos del TCu, órganos que existen todavía³ en trece CCAA y que, con una u otra denominación⁴, son conocidos con el acrónimo OCEX.

La actividad fiscalizadora de los OCEX resulta imprescindible coordinarla con la del TCu porque, además de que lo exija el principio de la división del trabajo, así se expresa en el art. 29 LFTCu. Existiendo ámbitos competenciales coincidentes entre el TCu y

² Cfr. STC 18/1991.

³ En el momento de redactar estas líneas se ha anunciado por la Presidenta de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha la supresión de la Sindicatura de Cuentas de dicha Comunidad Autónoma, si bien la misma parece que será efectiva cuando finalice la duración del mandato para el que fue nombrado el titular de dicho organismo, lo que tendrá lugar a finales del presente año.

⁴ Las CC AA que han implantado en su organización un sistema de control externo y las denominaciones oficiales utilizadas son las siguientes: Sindicatura de Cuentas, en Baleares, Cataluña, Castilla-La Mancha, Asturias y la Comunidad Valenciana; Consejo de Cuentas en Castilla y León y Galicia; Cámara de Cuentas, en Andalucía, Aragón y Madrid; Cámara de Comptos, en Navarra; Tribunal de Cuentas, en el País Vasco y Audiencia de Cuentas en Canarias.

los OCEX, es necesario determinar las entidades que cada uno de ellos va a fiscalizar y, además, elaborar criterios comunes de fiscalización que garanticen la mayor eficacia en los resultados y que eviten duplicidades en la realización de actuaciones fiscalizadoras (art. 29.1 LFTCu), todo ello sin perjuicio de, por una parte, la obligación de los OCEX de remitir al TCu los resultados de las actuaciones fiscalizadoras previstas en sus programas anuales de trabajo (art. 29.2 LFTCu), y, por otra, de realizar las que el TCu recabe (art. 29.3 LFTCu), lo que ha permitido que se hayan llevado a cabo y que se encuentren en trámite fiscalizaciones conjuntas⁵.

Si a lo expresado se añade que el MF debe promover la exigencia de responsabilidad contable con autonomía y con sujeción, en todo caso, a los principios de legalidad e imparcialidad, resulta patente la complejidad de nuestro modelo de control externo, tanto por razón de las funciones que le están encomendadas como por razón de los órganos que las deben llevar a cabo.

Pero, antes se decía también, que la compulsividad es otra característica de nuestro modelo de control externo, compulsividad que se manifiesta, en primer lugar, en que en el informe anual que se debe remitir a las Cortes, se harán constar, cuando proceda, «las infracciones o responsabilidades» descubiertas en la gestión; en segundo lugar, en que se deben reflejar, en los documentos en los que se plasme el ejercicio de la función fiscalizadora, «cuantas infracciones, abusos o prácticas irregulares (el TCu) haya observado, con indicación de la responsabilidad en que, a su juicio, se hubiere incurrido y de las medidas para exigirla» (art. 12.2 LOTCu) así como cuantas medidas considere adecuadas para la mejora de la gestión económico-financiera del sector público (art. 14.1 LOTCu).

Y, sobre todo, la compulsividad del sistema de control se fundamenta en que comprende en su seno el ejercicio de la función de enjuiciamiento, cuyo ejercicio no lo comparte con los OCEX, aunque tampoco sean ejercidas por el TCu con carácter exclusivo y excluyente porque, con independencia de la doble vía que se con-

⁵ Este tipo de fiscalizaciones realizadas conjuntamente por el TCu y los OCEX suelen ser fiscalizaciones horizontales, porque tienen por objeto la actividad de una entidad presente en el territorio de distintas CCAA, como ocurre con las UUPP, o una actividad económico-financiera desarrollada en distintas entidades municipales, como ocurre con los servicios de comunicaciones o de limpieza, por citar ejemplos concretos sobre los que se han llevado a cabo fiscalizaciones de dicha clase.

sagra en nuestro ordenamiento para la exigencia de la responsabilidad contable⁶, las SSTCu son, en algunos casos, susceptibles de recurso de casación ante el TS, procedimiento este que ha sido el utilizado también en otros ámbitos jurisdiccionales para compatibilizar el principio de unidad jurisdiccional que se proclama en la CE (art. 117.5) con alguna especialidad jurisdiccional subsistente, como la Jurisdicción Militar.

El ejercicio de tal función de enjuiciamiento, que se puede traducir en la obligación de resarcir el menoscabo sufrido por los caudales públicos, cualesquiera sean las reservas que puedan susten-

⁶ Un somero análisis del Tít. VII LGP pone de relieve que la responsabilidad contable es susceptible de ser exigida en vía administrativa o en vía jurisdiccional. Igual ocurre en materia de subvenciones. El examen conjunto de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre y de la LFTCu permite concluir que las deficiencias en la justificación de las subvenciones pueden dar lugar a la incoación del procedimiento administrativo correspondiente o, en su caso, a la exigencia de responsabilidad contable ante el TCu. Pues bien, ni una ni otra regulación establecen el carácter subsidiario de la responsabilidad contable y, por consiguiente, el de la actuación de la JC ante la que se exige. Antes al contrario, si se analiza el art. 41 LOTCu se llega a la conclusión opuesta, puesto que, sin perjuicio de que las resoluciones que dicten las autoridades administrativas declarando la existencia de responsabilidades contables sean susceptibles de recurso ante el TCu, dichas autoridades tienen obligación de comunicar al Tribunal la incoación de los expedientes encaminados a su exigencia para que decida si avoca para sí o no su conocimiento. Sin embargo, creo que se ha consagrado la subsidiariedad de la actuación jurisdiccional del TCu por el reiterado incumplimiento que se observa en la práctica de los arts. 180 y 182 LGP, por una parte y, por otra, por la tolerancia consistente en no exigir responsabilidad contable por las deficiencias de justificación de las subvenciones hasta tanto no se verifica la inactividad o la ineficiencia administrativa para exigir su devolución. Muy posiblemente esta práctica sea acertada y no convenga poner en marcha un proceso ante la JC hasta constatarse la imposibilidad de que la Administración recobre el importe de las cantidades alcanzadas, malversadas o cuyo destino subvencional haya sido deficientemente justificado. Pero, en principio, me parece reprobable por razones, que, en mi opinión, no son desdeñables. Si el TCu ejerce una potestad jurisdiccional, ello entraña una manifestación de la soberanía estatal, que no puede subordinarse (salvo que el Estado así lo disponga en el ejercicio de sus potestades soberanas, y ya se ha visto que no lo dispone) a la verificación de la inactividad o de la ineficiencia de la Administración. Es como, por poner un ejemplo, se propugnara que un Juzgado de Instrucción, o cualquier otro órgano de la JP, no pudiera actuar hasta que se hubiera constatado la inactividad o la ineficiencia de la actuación de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad. La soberanía que caracteriza el ejercicio de la jurisdicción no tolera subordinaciones en su ejercicio porque la jurisdicción es el poder del Estado encargado de decir el derecho y la sumisión a éste, que es una de las notas caracterizadoras de los modernos estados de derecho, únicamente se cumple cuando dicho poder se ejerce sin cortapisas de ningún tipo.

tarse al respecto⁷, es de naturaleza jurisdiccional por las siguientes razones:

1.^a Uno de los dos órganos a través de los cuales se desarrolla dicha función es el TS, cuya condición de órgano jurisdiccional es indudable. El otro es el TCu, que, con independencia de que no esté integrado en el Poder Judicial, goza de las cualidades propias de los órganos jurisdiccionales: independencia e imparcialidad.

La independencia se predica del TCu por estar sometido en su actuación únicamente al imperio de la ley (art. 5 LOTCu), porque tiene competencia exclusiva para regular su propio funcionamiento (art. 3.f, k, m, ñ y o LFTCu), porque sus componentes gozan de inamovilidad durante el tiempo que desempeñan sus funciones (art. 30.2 LOTCu) y, finalmente, porque el Tribunal tiene autonomía presupuestaria y funcional, puesto que, por una parte, el Pleno tiene competencia para la aprobación del Anteproyecto de su presupuesto para su integración en los Presupuestos Generales del Estado así como para la de las relaciones de puesto de trabajo y ofertas de empleo público (art. 3h y n LFTCu) y, por otra parte, salvo para la elaboración de la Declaración sobre la Cuenta General del Estado, en la que el TCu actúa por delegación de las Cortes Generales (art. 10 LOTCu), en todas las demás actuaciones el Tribunal es plenamente independiente.

La imparcialidad del TCu se sustenta en que sus miembros están sujetos al mismo régimen de incompatibilidades y prohibiciones establecidas para los Jueces y Magistrados en la LOPJ (art. 33.1 LOTCu).

2.^a La referida función se actúa a través de un proceso (art. 25 LOTCu) en el que las partes mantienen en pie de igualdad sus pretensiones, que son resueltas mediante la aplicación de normas jurídicas positivas.

3.^a En la resolución que pone fin al proceso se puede imponer la realización de una prestación consistente en el pago de una cantidad de dinero, cuyo cumplimiento, en el caso de que no sea realizado voluntariamente, puede obtenerse a través de los medios

⁷ Cfr. La pretendida jurisdicción del Tribunal de Cuentas, de C. Albiñana García Quintana, en *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 17, Madrid, 1983. Una exposición de la polémica sobre la naturaleza de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas puede verse en *La Jurisdicción del Tribunal de Cuentas*, de C. Cubillo Rodríguez. Granada 1999, págs. 52 a 60.

previstos en nuestro ordenamiento jurídico para tales casos (arts. 46-49 LOTCu y 41-74 LFTCu).

4.^a Por lo demás, la doctrina constitucional⁸ es unánime en el reconocimiento de la naturaleza jurisdiccional de la función del enjuiciamiento contable atribuida al TCu, si bien la misma debe ser restrictivamente interpretada para hacerla compatible con la unidad y exclusividad en el ejercicio de la jurisdicción que se proclama en el art. 117 CE, como enseña el TS⁹.

En consecuencia, puede afirmarse sin duda de clase alguna que la exigencia de responsabilidad contable entraña el ejercicio de la potestad jurisdiccional, que es uno de los poderes en los que encarna la soberanía estatal (art. 15.1 LOTCu).

Siendo jurisdiccional una de las actividades que ejerce el TCu, su ejercicio no se traduce en la imposición de una sanción, entendiendo esta expresión en sentido estricto; esto es, el ejercicio de la JC no implica la posibilidad de una privación de derechos de cualquier naturaleza, sino del resarcimiento de los perjuicios causados al erario público por los caudales cuya salida de las arcas públicas no ha sido justificada o cuyo ingreso en las mismas no se produjo de manera indebida.

La peculiaridad de tal resarcimiento radica en que corre a cargo, no de la Administración o de las entidades que integran el Sector público, sino de sus gestores, quienes, con su patrimonio personal, tienen que hacer frente a los pagos correspondientes.

A analizar cuáles sean algunos de los problemas que plantea la actual regulación de su exigencia van encaminadas las siguientes reflexiones, que se van a centrar exclusivamente en, como reza el título de la ponencia, las actuaciones preparatorias de los procesos contables.

2. LAS ACTUACIONES PREPARATORIAS DE LOS PROCESOS CONTABLES

Antes de abordar el análisis de las actuaciones preparatorias de los procesos para la exigencia de responsabilidad contable, convie-

⁸ Cfr. SSTC 187/1988, 18/1991, 215/2000, 126/2011 y 185/2012 y ATC 312/1996.

⁹ Cfr. SSTC de 13 de julio de 2008 y de 18 de enero y 28 de noviembre de 2012.

ne detenerse brevemente en el del ejercicio de la acción contable porque es una de las formas a través de las cuales se pueden iniciar los procesos de dicha naturaleza.

A) El ejercicio de la acción contable

Las dos formas a través de las cuales se puede manifestar, legalmente, la responsabilidad contable, el alcance o la malversación y las demás formas de responsabilidad no constitutivas de alcance, dan lugar a una dualidad de procesos, denominados respectivamente PRA y J de C, que van precedidos de una fase pre-procesal, si bien antes de su exposición parece necesario desarrollar uno de los procedimientos para el acceso a la actuación de la JC.

Lo primero que hay que señalar es que la JC es de naturaleza rogada. Ninguno de los órganos del TCu que ejercen funciones jurisdiccionales propiamente dichas, (esto es, los C de E, como órganos unipersonales, o la SETCu como órgano colegiado), pueden actuar de oficio; es preciso que alguien ajeno a ellos pida su actuación jurisdiccional para que la misma pueda producirse.

Ello explica la presencia del MF en el seno del TCu, ya que la defensa del interés público que le encomienda el art. 124 CE requiere que, cuando los caudales públicos resulten perjudicados por la deficiente gestión de quienes la tienen encomendada, exista un órgano del Estado que, actuando conforme al principio de legalidad, promueva el resarcimiento de tales perjuicios.

En segundo lugar, si bien es verdad que la JC es rogada, también lo es que dicha afirmación es solamente aplicable a la fase estrictamente procesal, puesto que la fase previa de uno y otro tipo de proceso puede iniciarse de oficio.

Así resulta del análisis conjunto de los distintos preceptos que en la legislación reguladora del TCu se destinan a esta materia.

En efecto, por lo que respecta a la fase procesal en sentido estricto de ambos procesos, una vez concluida la tramitación de la fase previa que corresponda, el C de E, después de emplazar a las partes (arts. 68.1 y 73.1 LFTCu), dará traslado de las actuaciones practicadas a las que hayan comparecido para que formulen la demanda correspondiente (arts. 69.1 y 73.1 LFTCFu) y, **si ninguna de las partes que gocen de legitimación activa la presentaran, se**

acordará el archivo del proceso¹⁰ (art. 69.3 y 73.4 LFTCu). Son, pues, las partes las que tienen poder de disposición sobre el objeto del proceso, de suerte que son ellas exclusivamente las que pueden pretender el reintegro de los menoscabos sufridos por los caudales públicos (art. 59.1 LFTCu), debiendo actuar los órganos jurisdiccionales ante los que se planteen tales pretensiones dentro de los límites de las mismas (art. 60.1 LFTCu).

En cambio, por lo que respecta a la fase previa de ambos procesos, la regulación es diferente. En efecto, el art. 45.1 LFTCu dispone expresamente que la formación de la pieza separada, que es la fase previa del J de C, se acordará «... **de oficio o a instancia del MF o Letrado del Estado**¹¹ y con citación y, en su caso, intervención del presunto responsable...».

Por su parte, el art. 46.1 LFTCu, aunque no menciona de manera expresa que la fase previa del PRA pueda iniciarse de oficio, así se deduce de su tenor literal, ya que dispone que «los hechos constitutivos de alcance de caudales o efectos públicos ...», cualquiera que sea la forma a través de la que se hubiere tenido conocimiento de los mismos, «... se pasarán a la Sección de Enjuiciamiento a efectos de que proponga a la Comisión de Gobierno, si procediere, el nombramiento de Delegado Instructor ...», lo que, como se verá, entraña el comienzo de la fase previa del proceso.

Si a ello se añade que el art. 47.3 LOTCu proclama que es pública la acción para exigir responsabilidad contable, sin que sea necesario, para su ejercicio, la prestación de fianza o caución, no debe quedar duda de que, como antes se decía, mientras que el proceso contable, en sentido estricto, solamente se puede iniciar si alguien lo pide, su fase previa se puede iniciar de oficio¹².

La diferencia entre la iniciación del proceso a instancia de parte y la iniciación de oficio radica en que, cualquiera que sea la forma en la que el órgano competente para incoar el proceso tenga conocimiento del ilícito contable, en el primer caso solamente puede

¹⁰ La negrita es propia.

¹¹ Igualmente, la negrita es propia.

¹² Así lo viene a reconocer la jurisprudencia, llamémosle menor pero de indudable trascendencia, del TCu, como se desprende del ATCu de 20 de julio de 2007, en cuyo FJ 4 se viene a establecer que si el escrito de interposición de la acción pública reúne a un nivel mínimo los requisitos de identificación de los hechos a los que se atribuye el efecto de poder producir responsabilidad contable y denuncia alguna infracción legal, debe admitirse e iniciar actuaciones previas.

iniciarse si los legitimados para actuar como parte ejercitan su derecho de instar la actuación jurisdiccional, mientras que en el segundo caso el proceso se iniciará por el órgano competente para hacerlo cuando tenga noticia de los hechos que constituyen su objeto, con independencia de que los legitimados ejerciten o no la acción, ya que, aun cuando no lo hicieran, ello no quiere decir que en tales casos no se ejercite la acción, sino que la misma se ejercita de oficio¹³.

En este punto parece necesario insistir en la distinción entre lo que es el ejercicio de la acción por quien está legitimado para hacerlo y lo que es la forma en la que la noticia del ilícito contable puede llegar al conocimiento del TCu.

Cuando los legitimados ejercitan la acción lo que hacen es pedir la actuación de la JC y, al mismo tiempo, poner en conocimiento del órgano jurisdiccional los hechos que fundamentan su ejercicio, pero ello no quiere decir que sea a través del ejercicio de la acción el único modo a través del cual el órgano que inicia el proceso puede tener conocimiento de los hechos, ya que dicho conocimiento se puede obtener a través de otros medios y, en tales casos, nada impedirá que se inicie el proceso de oficio, sin esperar al ejercicio de la acción por parte de los legitimados para ello, porque la ley no les reconoce poder de disposición sobre la iniciación ni sobre la conclusión del proceso.

Tal cuestión, la de las formas del conocimiento de los hechos, no aparece expresamente regulada ni en la LOTCu ni en la LFTCu, si bien de la regulación contenida en ambas lo que se deduce es que, fuera de los casos en los que dicha noticia llega a través de los particulares (con o sin ejercicio de acción y, por tanto, con o sin personación en las actuaciones que se inicien, sin que ello implique, por tanto, que la actuación jurisdiccional se subordine al ejercicio de la acción contable y a la personación en el proceso de quien o quienes la ejerciten), los otros medios a través de los cuales el TCu suele tener noticia del ilícito contable (dejando a un lado el conocimiento que se produzca a través de comunicación remitida al efecto por las entidades perjudicadas o a través de los medios de comunicación o por el contacto directo, por cualquier otro medio, del órgano juris-

¹³ En el proceso penal no se duda que cuando el Juez de Instrucción acuerda constituir, por ejemplo, la situación de imputado o cuando dicta un auto de procesamiento, pese a que nadie lo solicite, está ejercitando la acción que nace de los hechos delictivos que constituyen el objeto del proceso para su persecución.

dicional con el ilícito contable), son la realización de sus actuaciones fiscalizadoras (lo que puede dar lugar a que el propio C de F inicie la fase previa del J de C o a que acuerde la remisión de los particulares necesarios a la SEJTCu para que sea allí donde se inicie dicha fase del PRA, que también lo puede ser a instancia de las entidades perjudicadas) o a través de los IF realizados por los OCEX (casos éstos en los que se puede iniciar la fase previa a instancia del propio OCEX, del MF o de las entidades perjudicadas).

En consecuencia, si la fase preprocesal puede iniciarse de oficio, ello quiere decir que los órganos de la JC pueden y deben proceder en cuanto tenga noticia del ilícito contable, cualquiera que sea el medio a través del cual tengan conocimiento del mismo.

Uno de tales medios puede ser el ejercicio de la acción por los legitimados para hacerlo, supuesto en el cual se puede decir, solamente de manera impropia, que se inicia a instancia de parte porque ésta no tiene poder de disposición sobre la iniciación de la fase previa del proceso o para impedir que, una vez iniciada, continúe su tramitación, sino solamente para pedir que se inicie esa fase preprocesal por conocer los hechos en los que se fundamenta dicha petición dirigida al órgano encargado de iniciar el proceso, iniciación que también se tendría que producir, aunque no mediara la petición del particular, cuando el órgano de enjuiciamiento hubiese tenido noticia del ilícito contable, cualquiera que fuese la forma en que hubiese llegado a su conocimiento tal noticia.

En definitiva, la iniciación de las actuaciones preparatorias del proceso de responsabilidad contable se produce de oficio, pero el proceso verdaderamente dicho se inicia a instancia de parte, sin perjuicio de que ésta también pueda promover, con o sin el ejercicio de la acción correspondiente, la iniciación de las actuaciones preparatorias del proceso.

La regulación del ejercicio de la acción pública para la exigencia de responsabilidad contable se contiene esencialmente en el art. 56 LFTCu, precepto en cuyo párrafo 1, aunque se pretende distinguir entre el ejercicio de la acción en un procedimiento jurisdiccional en trámite de los casos en los que no existen actuaciones jurisdiccionales, únicamente se regula el ejercicio de la acción en este último caso, lo que obliga a pensar, visto el tenor del precepto citado, que en el primer caso el ejercicio de la acción se llevará a cabo mediante la presentación del correspondiente escrito en el proce-

dimiento en tramitación manifestando el propósito de personarse en el mismo ejercitando las acciones que se estimen procedentes.

En los casos en los que no exista procedimiento jurisdiccional abierto, el escrito en el que se ejercite la acción se remitirá, después de hecho su reparto, al C de E al que por turno le corresponda, el cual, antes de acordar la incoación del procedimiento, debe realizar un control que puede («recabaré, en su caso», dice el art. 56.2 LFTCu) ir precedido de la práctica de actuaciones complementarias, que cuesta trabajo entender porque consisten, justamente, en las previstas como actuaciones preparatorias de ambos tipos de procesos: la pieza separada en el caso del J de C (art. 45 LFTCu) y las DP y las AP en el caso del PRA (arts. 46 y 47 LFTCu), por lo que parece que se anticipa injustificadamente su tramitación.

Por lo demás, el ejercicio de tal acción, cuando se trata de particulares, se debe hacer mediante un escrito (art. 56.1 LFTCu) presentado por la representación procesal del interesado con firma de Abogado, que puede ostentar al mismo tiempo la representación y la defensa (art. 57.1 y 2 LFTCu), salvo los casos en que se prevé que los interesados puedan intervenir personalmente ante el TCU, que son los funcionarios y el personal al servicio de las entidades públicas y quienes, ostentando el título de Licenciados en Derecho, pretendan actuar en defensa de intereses propios (art. 57.3 LFTCu).

La finalidad de dicho control coincide, en parte, con la que tiene dicho trámite cuando la fase pre-procesal se inicia de oficio (art. 46.2 y 3 LFTCu), como se verá posteriormente al analizar las DP, ya que, si, cuando la fase previa se inicia de oficio, el trámite que estamos analizando tiene como finalidad impedir el ejercicio de la acción por hechos que son lícitos desde el punto de vista jurídico-contable, cuando se realiza sobre el ejercicio de la acción por los particulares, su finalidad es también la de impedir la utilización de la actuación jurisdiccional para satisfacer intereses espurios de quien se pretende parte, por cuya razón, si se concluye que así ocurre, se dictará auto rechazando el escrito e imponiendo las costas, en los términos previstos para el proceso civil, a no ser que se entienda que los hechos son constitutivos de delito, en cuyo caso remitirá el testimonio correspondiente a la JP y, sin perjuicio, en todo caso de la responsabilidad civil que pudiera exigirse por los legitimados para hacerlo contra los ejercitantes de la acción (art. 56.3 LFTCu).

El control consistirá en verificar si en el escrito a través del cual se ejercita la acción, además de cumplirse los requisitos a que se refiere el art. 56.2 LFTCu, ordenando, en su caso, la subsanación de los que pudieren serlo, se individualizan «...supuestos de responsabilidad contable con referencia específica a cuentas determinadas o a actos concretos de intervención, administración, custodia o manejos de bienes, caudales o efectos públicos...» (art. 56.3 LFTCu), así como si de las actuaciones fiscalizadoras se desprenden indicios de responsabilidad contable (art. 56.3 LFTCu), con lo que se parece apuntar a una diferencia entre el control del ejercicio de la acción según la naturaleza del ilícito que fundamenta su ejercicio, interpretación que no puede sostenerse porque dicha diferencia, sin embargo, no se advierte en el resto de las normas reguladoras del ejercicio de la acción para exigir responsabilidad contable por alcance o por otros hechos que no sean constitutivos de alcance.

Superado dicho control, es decir, advertida la existencia, indiciaria al menos, de un ilícito contable, la actuación del Consejero, para dar respuesta a la acción ejercitada, consistirá en poner en marcha el mecanismo general previsto en la LFTCu para depurar las responsabilidades contables según su naturaleza, esto es, la fase pre-procesal del J de C o del PRA, a cuyo efecto recabará, en el primer caso, la tramitación de la pieza separada prevista en el art. 45 LFTCu al C de F que corresponda, y, en el segundo, se dirigirá a la SETCu para que se tramiten las DP y, en su caso, las AP (art. 56.2 ir LFTCu).

B) Las actuaciones preparatorias del proceso de reintegro por alcance

Aunque tanto la fase jurisdiccional del J de C como la del PRA van precedidas de una fase previa, a continuación nos vamos a referir exclusivamente a la del PRA por ser este el proceso de más frecuente tramitación en el TCu.

La preparación del proceso a través del cual se actúa la pretensión de reintegro por alcance o malversación de los caudales públicos se integra, a su vez, por las DP y las AP, si bien antes de su exposición parece necesario hacer alguna reflexión en torno a su naturaleza jurídica.

La doctrina científica y jurisprudencial coincide en atribuir naturaleza administrativa a esta fase preprocesal. Y la verdad es que no faltan razones para sostener dicha conclusión si se repara en

que su tramitación se pone a cargo de los DI, los cuales no gozan de las condiciones de inamovilidad e independencia propia de los órganos jurisdiccionales, ya que son funcionarios designados por la CG y pueden pertenecer al propio Tribunal, a los OCEX o a la Administración Pública. Por otra parte, la función que desempeñan los DI carece de virtualidad procesal propiamente dicha, porque sus decisiones no vinculan a los legitimados activamente, quienes pueden presentar demanda frente a personas que aquéllos no hayan considerado provisionalmente legitimados pasivos o por hechos que tampoco hayan considerado provisionalmente que pueden generar responsabilidad contable, si bien la desvinculación no puede entenderse de un modo tan absoluto que sea posible presentar una demanda que se fundamente en hechos que ni siquiera hayan sido objeto de las AP¹⁴. Finalmente, aunque pueden adoptar medidas de aseguramiento de carácter real, como es el embargo de bienes de quienes consideren provisionalmente que son responsables del alcance, tal medida se debe adoptar y ejecutar conforme a las normas previstas en el Reglamento General de Recaudación, esto es, de acuerdo con la regulación administrativa de la referida medida de aseguramiento y no con su regulación procesal.

Sin embargo, el TS, enfrentado en una ocasión¹⁵ a resolver sobre la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva ex art. 24.1 CE porque se había demandado, y había resultado condenado, quien no fue considerado provisionalmente responsable del alcance en el acta de liquidación del DI, concluyó que se había producido la vulneración de tal derecho porque, de modo semejante a lo que ocurre en el proceso penal, la fase estrictamente procesal, que en el proceso penal está representada por el juicio oral y en el proceso contable se inicia con la presentación de la demanda, no se puede abrir contra quien no haya sido judicialmente imputado en el proceso penal y, paralelamente, contra quien no haya sido considerado provisionalmente responsable en el acta de liquidación que debe dictar el DI en la fase previa al proceso verdaderamente dicho.

A dicha decisión tal vez no fuera ajena la doctrina contenida en la STC 18/1981, de 31 de enero, dictada para resolver el recurso de

¹⁴ En este sentido se puede señalar que en la Sentencia del Departamento 2.º de 31 de julio de 2007 se establece en su FJ 2 que las AP son el fundamento del proceso, razón por la cual, aunque las partes no están vinculadas por el acta de liquidación del DI, los hechos en los que se fundamenta la demanda tienen que aparecer en aquéllas.

¹⁵ STS, Sala 4.ª de 27 de febrero de 2004.

inconstitucionalidad planteado por el Gobierno de España contra determinados preceptos de la Ley de la Xunta de Galicia 6/1985, de 24 de junio, del Concello de Contas de Galicia, en cuyo FJ 4.º se concluye la inconstitucionalidad del precepto que atribuye al OCEX competencia en materia de instrucción de procedimientos de responsabilidad por considerar que tales «... competencias (que) deben inscribirse en la función de enjuiciamiento de responsabilidades contables que corresponde en exclusiva a ese Tribunal. Las actividades de «instrucción de procedimientos jurisdiccionales» aparecen estrechamente vinculadas al enjuiciamiento estricto por responsabilidades contables, lo que se deduce, tanto de las disposiciones al respecto de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, como de la posterior L 7/1988 de 5 abril de funcionamiento de ese Tribunal. En esta última, que se refiere extensivamente a las actividades de instrucción, éstas se configuran claramente como una fase preliminar preparatoria del juicio de cuentas. En efecto, si bien su regulación se contiene en el Cap. IX Tít. IV de la Ley, relativo a la función fiscalizadora del Tribunal, la instrucción se configura como claramente separada de los procedimientos de fiscalización en sentido estricto, y ordenada a preparar la actividad jurisdiccional del Tribunal de Cuentas. Ello se desprende del mismo encabezamiento del Capítulo («De las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidades contables») y de la diferenciación que éste establece entre las actuaciones fiscalizadoras y las previas a la exigencia de responsabilidad. Estas procederán, «una vez concluido el examen y comprobación de cualquier cuenta, grupos de cuentas o los correspondientes procedimientos de fiscalización» (art. 45.1) en el supuesto de responsabilidades que no sean por alcance de caudales o efectos públicos. Y en el caso de que las presuntas responsabilidades lo sean por alcance, las actuaciones previas se configuran también como inequívocamente separadas de las fiscalizadoras, y posteriores a éstas; si las presuntas responsabilidades lo son por alcance de caudales o efectos públicos (art. 46) se pasarán los hechos supuestamente constitutivos del alcance a la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal, que deberá decidir, bien el archivo de las actuaciones, bien la propuesta a la Comisión de Gobierno, de nombramiento de Delegado instructor. Si fuese este último el caso, el Delegado nombrado deberá practicar las actuaciones previstas en el art. 47 de la Ley de funcionamiento, entre ellas la liquidación provisional del alcance -47.1.e)-, el requerimiento a los presuntos responsables para que efectúen depósito o fianza del importe provisional del alcance -47.1.i)- y el embargo de los bienes de los presuntos responsables -art. 47.1.g)-. Como se colige fácilmente, se trata de actuaciones que no pueden reputarse de fiscalizadoras, sino como directamente orientadas al enjuiciamiento y en su caso, exigencia de responsabilidad y, por tanto, incluidas en el procedimiento enjuiciador y reservadas al Tribunal de Cuentas. Ello se ve corroborado por la Ley Orgánica del mismo, que encomienda a este órgano los procedimientos

de instrucción (art. 26), y si no excluye que la instrucción pueda llevarse a cabo por órganos de fiscalización de Comunidades Autónomas, ello procederá, como expresamente prevé la LO 2/1982, en su art. 26.3, por delegación del Tribunal de Cuentas. Ahora bien, aun cuando la Ley gallega del Consejo de Cuentas prevé la delegación de funciones por parte del Tribunal de Cuentas (arts. 5.2 y 10.2), la «instrucción del oportuno procedimiento jurisdiccional» a que se refiere el art. 5.1 de la misma Ley no se hace depender de delegación alguna, y se configura como potestad propia del Consejo de Cuentas; lo que supone ir ultra vires respecto de lo dispuesto en el art. 136 CE y en el art. 53 Estatuto de Autonomía. Los representantes del Parlamento y de la Junta de Galicia alegan que, en realidad, lo que el artículo prevé es la apertura de un expediente o procedimiento administrativo que facilite al Tribunal de Cuentas la apertura de la fase preparatoria, equivalente a una diligencia preliminar. Pero tal actividad de constatación de indicios de responsabilidad, que en cuanto trasunto de los resultados de la fiscalización no podría negarse al Consejo de Cuentas, no se identifica con la «instrucción de procedimientos jurisdiccionales», como se ha señalado, a la luz de las disposiciones de la LO 2/1982 y de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. Por todo ello ha de apreciarse la inconstitucionalidad del inciso «instruirá el oportuno procedimiento jurisdiccional» del precepto que se impugna».

1) *Diligencias Preliminares*

Las DP tienen un doble objeto: en primer lugar, designar los órganos encargados de tramitar las AP y, en segundo lugar, realizar una valoración, que, por la propia naturaleza de esta fase del proceso, tiene que ser indiciaria, sobre la trascendencia que, desde la perspectiva de la responsabilidad contable, ofrecen los hechos, al objeto de decidir si debe proseguir o no la tramitación del procedimiento.

Las mismas se inician cuando en la SETCu se tiene noticia de la existencia de un hecho que puede ser, indiciariamente al menos, constitutivo de alcance. La noticia del ilícito contable, como ya se dejó expuesto, puede ser conocida por la Sección a través de distintos medios: por los C de F, si es que en el curso de un procedimiento fiscalizador se ponen de manifiesto tales hechos; por los OCEX, si es que aprecian la existencia de responsabilidad contable en los IF que aprueben; por el MF o por cualquier persona (sea pública o privada, sea física o jurídica), con independencia de que la misma ejercite o no la acción para la exigencia de responsabilidad contable (art. 46.1 LFTCu).

La SETCu, continúa diciendo la LFTCu (arts. 46.1 y 2), debe proceder a proponer a la CG el nombramiento de DI y a turnar el conocimiento del asunto, por orden rotativo, al C de E que corresponda.

Son tres, pues, los órganos encargados de la tramitación de esta fase del procedimiento, la SETCu, la CG y el C de E, siendo necesario poner de manifiesto que, aunque la SETCu pudiera, como se verá después, abortar la iniciación del proceso por considerar que no es procedente proponer el nombramiento de DI, es el Consejo el órgano que realmente ejerce jurisdicción en la fase que se está analizando, puesto que la CG, como su propio nombre indica, no ejerce otras funciones que las gubernativas y los DI no intervienen en la fase que estamos analizando porque son funcionarios públicos¹⁶ a quienes se encomienda la instrucción de los procedimientos de reintegro por alcance exclusivamente (art. 26.1 LOTCu).

Aunque la LFTCu no lo diga, parece lógico pensar, primero, que las funciones de la SETCu, por su propia naturaleza, deben ser desempeñadas por la Presidencia, sin necesidad de que se reúna la Sección en pleno y, además, su realización, concretamente la denegación de proponer a la CG el nombramiento de DI, no puede basarse en la realización de un juicio de valor de carácter negativo sobre la trascendencia contable que puedan tener los hechos porque el control jurisdiccional en esta fase del proceso está atribuido a los C de E.

En efecto, aunque no está previsto en la LFTCu el orden con el que deben practicarse las distintas actuaciones que integran las DP y, pese a que del orden con el que aparecen en la regulación legal, se desprenda que primero debe hacerse la propuesta de nombramiento de DI, lo lógico es que, primero, se turne el asunto entre los C de E para que se depure el objeto del futuro proceso y, una vez que se constate la presencia de los elementos que permitan asegurar la existencia de hechos que pueden revestir los caracteres propios de un ilícito contable, el C de E al que haya correspondido

¹⁶ La LOTCu dispone literalmente que «los Delegados Instructores serán nombrados entre funcionarios públicos que presten servicio en la provincia en que hayan ocurrido los actos que puedan constituir alcance o entre los funcionarios del propio Tribunal» (art. 26.2) y añade que «en las Comunidades Autónomas cuyos estatutos hayan establecido órganos propios de fiscalización, el Tribunal podrá delegar en estos la instrucción de los procedimientos jurisdiccionales... (art. 26.3), con lo que nada impide, en mi opinión, que puedan ser designados Delegados Instructores los funcionarios públicos de las CC AA o los municipales.

el conocimiento del asunto, proponga a la SETCu que se proceda al nombramiento de quien debe realizar la instrucción del procedimiento, propuesta que debe ser cumplida salvo que, circunstancias no contempladas en el control jurisdiccional realizado por el C de E determinasen la procedencia de adoptar otra resolución.

Turnado el conocimiento del asunto entre los Consejeros que componen la SETCu y recibidos por el designado los antecedentes a través de los cuales se tiene conocimiento del ilícito contable, el Consejero al que le haya correspondido su conocimiento debe, aunque la ley no lo diga de forma expresa, abrir un trámite, con la intervención necesaria del MF y del AE así como con la de todas las partes que hubiesen comparecido, que tiene por finalidad realizar una depuración inicial del objeto procesal, de suerte que solamente cuando se esté en presencia de un hecho que, aparentemente al menos, revista los caracteres de ilícito contable, se debe proseguir la tramitación del procedimiento.

En efecto, la LFTCu (art. 46.2) dispone que podrá el Consejero acordar el archivo de las actuaciones, en resolución que es susceptible de recurso ante la SJTCu, «cuando los hechos, manifiestamente, no revistan caracteres de alcance o cuando no fuere éste individualizado con referencia a cuentas determinadas o a concretos actos de administración, custodia o manejo de caudales públicos».

Dicho con otras palabras, los caracteres que debe reunir un hecho para que pueda proseguir la tramitación de la fase previa del PRA son, en primer lugar, que, indiciariamente al menos, sea constitutivo de alcance, excluyéndose solamente los hechos que, sin ningún género de duda, sean lícitos desde el punto de vista contable (que «manifiestamente no revistan caracteres de alcance»), lo que, en mi opinión, hay que anudar a la inexistencia de perjuicio de los fondos públicos, de tal manera que, constatada su existencia, se debe proseguir la tramitación del procedimiento para averiguar en fase pre-procesal la antijuricidad del comportamiento causante de dicho perjuicio, esto es, si el mismo se ha producido a consecuencia de la infracción de la legislación que disciplina el manejo de los caudales perjudicados.

En segundo lugar, es necesario que los hechos estén individualizados, de suerte que tampoco se debe tramitar la fase pre-procesal cuando lo que se pretenda sea, incluso en presencia de perjuicio de los caudales públicos, la realización de una *inquisitio generalis*,

tarea que es más bien propia de los procedimientos fiscalizadores, los cuales no se pueden realizar más que a instancia del propio TCu o de la CMC-S de la que el mismo depende orgánicamente (arts. 45 LOTCu y 32,2 LFTCu).

Ahora bien, la proscripción de la denominada *inquisitio generalis* en sede de enjuiciamiento no obsta para que la concreción de los hechos pueda llevarse a cabo durante la realización del trámite que se está analizando, especialmente cuando el procedimiento se inicia a instancia de los particulares, porque así lo exige el principio del *favor actionis* que emana del derecho a la tutela judicial efectiva y porque lo que pretende la ley es, en definitiva, que la instrucción del procedimiento verse sobre hechos precisos y delimitados, por lo que nada obsta a que el primer trámite de la misma lo constituya la delimitación de los que vayan a constituir su objeto.

En consecuencia, el control jurisdiccional de esta sub-fase previa del PRA es limitado porque, en primer lugar, tiene que ser de carácter provisional o indiciario: basta con constatar la existencia de hechos de los que se puedan derivar perjuicio para los caudales públicos, para que se tengan que tramitar DP. Así lo proclama el art. 46.1 LFTCu: «Los hechos **supuestamente**¹⁷ constitutivos de alcance...» se comunicarán a la SETCu para que proponga a la CG el nombramiento de DI.

Y, en segundo lugar, porque dicho control es de carácter negativo: solamente se puede acordar el archivo de las DP «...cuando los hechos, manifiestamente no revistan caracteres de alcance o cuando no fuere éste individualizado con referencia a cuentas determinadas o a concretos actos de administración, custodia o manejo de caudales o efectos públicos...» (art. 46.2 LFTCu).

Parece necesario detenerse brevemente sobre estos dos criterios con arreglo a los cuales tiene que efectuarse el control jurisdiccional de las DP porque su apreciación impide su incoación o, si hubiesen sido incoadas, determina su archivo en el momento inicial.

Nada se puede objetar al primero de los criterios enunciados, esto es, al que permite fundamentar el archivo cuando los hechos no sean manifiestamente constitutivos de alcance, ya que su propio tenor literal revela que la *voluntas legis* es la de restringir su aplicación a aquellos casos en los que la ausencia de ilicitud sea manifies-

¹⁷ La negrita es propia.

ta, lo que permite la tramitación de las DP en todos los demás casos, incluso en aquellos en los que su ilicitud no sea patente, ya que lo que es necesario que sea patente es su licitud.

Opinión distinta merece el segundo de los criterios enunciados, esto es, la referencia a cuentas determinadas o a concretos actos de manejo de caudales públicos, ya que el conocimiento de tales extremos, cuando la ilicitud no se ha puesto de manifiesto en el curso de actuaciones fiscalizadoras, puede dificultar u obstaculizar el ejercicio de la acción contable, sobre todo si no se pierde de vista que la promoción de aquéllas está vedada a los ciudadanos (arts. 45 LOTCu y 32.2 LFTCu).

En consecuencia, parece necesario suprimir este criterio que permite que se aborte en su momento inicial el PRA y, mientras dicha supresión tiene lugar, parece necesario interpretarlo restrictivamente, como se viene haciendo en la JC, ya que, en otro caso, se estaría amparando la falta de transparencia en la gestión de los caudales públicos porque se estaría impidiendo la iniciación de los procesos encaminados a conocer la legalidad de dicha gestión y, en su caso, a exigir la responsabilidad que resultara procedente.

El control jurisdiccional en fase de DP tiene, además, otra virtualidad que, sin perjuicio de que se desarrolle con mayor profundidad al analizar las AP, conviene dejarla enunciada. Consiste la misma en la determinación del objeto mínimo de las AP, ya que, sin perjuicio de la trascendencia que pueda tener el conocimiento que durante su tramitación se obtenga de otros hechos distintos de los que determinaron la iniciación de las DP, es indudable que durante las AP deben ser objeto de averiguación todos los hechos que, en opinión del C de E, justifiquen el nombramiento de DI.

Como se recordará, el criterio con arreglo al que debe realizarse el control jurisdiccional de esta fase del proceso es semejante al del ejercicio de la acción por los particulares, del que se diferencia, como se dejó dicho entonces, en que ahora se trata exclusivamente de depurar el objeto del proceso, sin analizar si el ejercicio de la acción es o no espúreo, razón por la cual, cuando no se supere dicho control, la resolución judicial debe limitarse a acordar el archivo del proceso.

Superado dicho control por haberse apreciado la existencia de indicios de ilicitud contable, el C de E propondrá a la SETCu que se proceda a efectuar el nombramiento de DI, con lo que se comienza la siguiente fase o subfase procesal, la de las AP.

2) *Actuaciones Previas*

Como se ha dicho con anterioridad, las AP se integran por las diligencias que componen la instrucción del PRA y su práctica se encuentra a cargo del DI.

Aunque en la LFTCu (art. 47) se expresa cual debe ser su contenido mínimo, sin embargo puede afirmarse que rige el principio de libertad en la actuación del DI, que no debe tener otras restricciones que las que derivan, de una parte, del contenido mínimo que expresa la ley y, de otra, de los principios generales que gobiernan las actuaciones probatorias, cuales son los de pertinencia y necesidad.

Las diligencias que integran el contenido mínimo de las AP son las siguientes:

1.^a Nombramiento de Secretario, que debe autorizar y ejecutar los proveídos que se dicten durante la instrucción del procedimiento.

2.^a Reclamación de las diligencias preventivas que, en su caso, hubieran podido practicarse por la Autoridad administrativa que hubiese descubierto el alcance.

3.^a Remisión de testimonio a los órganos de la JP en el caso de que resultasen indicios de la comisión de una infracción de dicha naturaleza.

4.^a Práctica de las diligencias que sean oportunas para la averiguación del hecho y de los presuntos responsables del mismo.

5.^a Acta de liquidación provisional.

6.^a Adopción de medidas de aseguramiento de carácter real respecto de quienes aparezcan como presuntos responsables en el acta de liquidación provisional, siendo tales medidas el requerimiento a tales personas para que depositen o afiancen convenientemente el importe del alcance, en cuyo cálculo se debe incluir el importe de los intereses que se puedan devengar, con el apercibimiento de que, en su defecto, se embargarán bienes de su propiedad en los términos establecidos en el Reglamento General de Recaudación.

Como se decía antes, aunque las AP deban tener un contenido mínimo, sin embargo rige el principio de libertad en la actuación

del DI, puesto que éste, para averiguar el hecho y sus presuntos responsables, tiene que practicar todas las diligencias que considere necesarias para fundamentar su opinión sobre la existencia o inexistencia de alcance.

No es tal lo que dice la LFTCu, pero la doctrina de la SEJTCu es reiterada al respecto¹⁸, lo que, en mi opinión, ha podido determinar que se desvirtúe la naturaleza de los DI, dejando de ser órganos de averiguación de los ilícitos contables para convertirse en órganos de control de los mismos, lo que entraña la posibilidad de que, realizada una valoración sobre la antijuricidad de la conducta o sobre la culpabilidad de su autor, si se concluye que aquélla no es contraria a derecho¹⁹ o que sus autores no han actuado con dolo o culpa grave (art. 49.1 LFTCu), se pueda dictar acta de liquidación provisional negativa sin llevar a cabo averiguación alguna.

Ello puede explicar que, si se examinan las actas de liquidación provisional, en buena parte de ellas se dedique un apartado específico a plasmar la doctrina de la JC sobre los requisitos necesarios para, constatada la existencia de un hecho susceptible de ser considerado alcance, poder exigir responsabilidad contable a su autor, de suerte que, en ausencia de alguno de ellos, se puede dictar un acta de liquidación provisional declarando la inexistencia de responsabilidad contable sin realizar averiguación de clase alguna.

Tal práctica lleva de la mano al planteamiento de dos cuestiones, que, en mi opinión, deben ser objeto de reflexión con vistas a una posible reforma de la regulación vigente y que serán analizadas con posterioridad.

Ahora interesa insistir en la importancia de esta actuación del DI porque, superado con éxito el filtro que representan las DP, está en sus manos la recogida del material probatorio que permita a los legitimados activamente deducir las pretensiones que sean procedentes para el reintegro de los caudales alcanzados. Así lo viene a establecer la STCu en, entre otros, los ATCu de 30 de octubre y 10 de noviembre de 1992, de 17 de octubre de 2001 y de 24 de julio de 2002.

¹⁸ Por todos, ATCu de 9 de febrero de 2007.

¹⁹ Por supuesto, de naturaleza presupuestaria o contable, conforme a las exigencias del art. 49.1 LFTCu.

Especialmente importante es advertir sobre la necesidad de evitar que la actuación de los DI se reduzca a liquidar los alcances puestos en conocimiento de la SETCu porque, en la gran mayoría de los casos, de tal puesta en conocimiento no se puede concluir cuales sean, de manera pormenorizada, los hechos y, mucho menos, las diligencias de prueba que los puedan acreditar, razón por la cual dependerá de la competencia y de la diligencia de los DI la recogida del material probatorio que permita ulteriormente el planteamiento de la pretensión.

En este orden de cosas conviene traer a colación que la doctrina de la SETCu al respecto ofrece algún resquicio que permite propugnar una concepción diferente de la actuación de los DI. En efecto, el ATCu de 24 de julio de 2002 advierte que la labor de los DI se debe ceñir a los trámites del art. 47 LFTCu, sin que puedan realizar valoración alguna sobre el grado de culpabilidad de los presuntos responsables, tarea ésta que es estrictamente jurisdiccional.

Las dos cuestiones a las que anteriormente nos referíamos son, de una parte, la extensión de las averiguaciones del DI y, de otra, el control jurisdiccional de sus actuaciones.

Por lo que se refiere a la extensión de las diligencias de averiguación, la misma viene determinada por la resolución de la CG acordando el nombramiento de DI, en la que deben expresarse los hechos que fundamentan la designación, hechos todos los cuales deben ser objeto de averiguación, razón por la cual cuando la resolución que pone fin a las AP, el Acta de liquidación provisional, no refleje que la indagación de los DI ha versado sobre todos los hechos que fundamentaron su designación, se debe proceder a su devolución para dar así cumplimiento al art. 47.1.c) LFTCu.

¿Pueden ser objeto de averiguación otros hechos distintos? En principio, la respuesta a dicha cuestión debe ser negativa, salvo que se trate de hechos que, siendo relevantes desde la perspectiva de la responsabilidad contable, guarden conexión con los que han sido objeto de las averiguaciones del DI. Cuando no exista tal conexión los DI no deben extender sus pesquisas a tales hechos, si bien los deben poner en conocimiento de la SETCu para que se inicie el procedimiento correspondiente, ya que, conviene insistir, las actuaciones preparatorias de los procesos contables se pueden iniciar de oficio.

La segunda de las cuestiones sobre la que, en mi opinión, resulta necesario reflexionar es sobre el control jurisdiccional de las actuaciones de los DI.

Con la legislación reguladora del TCu en la mano dicho control puede ejercerse a través del recurso previsto en el art. 48 LFTCu, recurso cuyo conocimiento se atribuye a la SJTCu, pudiendo fundamentarse el mismo estrictamente en la indefensión del recurrente o en la denegación de diligencias de prueba que hayan sido propuestas durante la tramitación de las AP.

Sin embargo, como, según la doctrina más frecuente de la SETCu, los DI solamente tienen obligación de practicar aquellas diligencias de prueba que resulten necesarias para fundamentar la opinión que, sobre la existencia o inexistencia de alcance, se sustenta en el Acta de liquidación provisional, la conclusión que se extrae es que, en la práctica, la actuación de los DI en la tramitación de las AP es inmune al control jurisdiccional.

En efecto, si las actas de liquidación provisional concluyesen la inexistencia de alcance después de practicar las diligencias oportunas en averiguación del hecho, de suerte que la discrepancia de las partes con la opinión de los DI contenida en el acta versara estrictamente sobre cuestiones relativas a la prueba de los hechos, a su calificación jurídico-contable o a la participación de determinadas personas en su ejecución, podría aceptarse la situación derivada de la aplicación del art. 47 LFTCu en la forma expresada, ya que las partes legitimadas dispondrían de elementos de prueba que les permitiría plantear sus pretensiones, aun cuando discreparan de la opinión de los DI.

Pero si, como antes se apuntaba, los DI concluyen la inexistencia de responsabilidad contable por la falta de concurrencia de algún elemento preciso para su configuración sin realizar diligencia de averiguación alguna, la conclusión a la que se llega es que, sin perjuicio de la opinión que se pueda sustentar sobre la competencia de los DI para examinar algunos elementos configuradores de la responsabilidad contable, como la culpabilidad, o sobre el ejercicio de dicha competencia sin haber oído personalmente a los cuenta-dantes, pueden permanecer sin reintegrar perjuicios originados a los fondos públicos, bien porque no se hayan puesto a disposición de las partes legitimadas para instar el proceso elementos de prueba, bien por no haberse demostrado su existencia, cuando era obligado hacerlo porque, en mi opinión, el ejercicio de las funciones

de los DI debe iniciarse tan pronto como conste la posibilidad de que los caudales públicos hayan sido menoscabados y su actividad debe encaminarse, inicialmente, a confirmar o a desvirtuar su existencia y las personas que hayan participado en su realización, procediendo, en el primer caso, a realizar a continuación las valoraciones que procedan desde la perspectiva jurídico-contable y a adoptar las medidas de aseguramiento pertinentes.

En cualquier caso dicha inmunidad encuentra un límite en la extensión de las AP, ya que, como se ha dicho con anterioridad, deben ser objeto de averiguación todos los hechos que fundamenten la designación del DI, salvo que el mismo fundamente en el Acta su opinión sobre la inexistencia de responsabilidad contable derivada de tales hechos, en cuyo caso, de conformidad con la doctrina de la SETCu antes citada, tales hechos tampoco serán objeto de investigación.

En todo caso, para evitar las nefastas consecuencias que para promover la exigencia de responsabilidad contable se pueden derivar de la inmunidad de la actuación de los DI, parece necesario que, con ocasión de alguna modificación de la regulación del TCu, se amplíe y se profundice el control jurisdiccional sobre la actuación de los DI o se establezca su dependencia orgánica y funcional de los órganos del TCu a los que se encomienda promover la exigencia de responsabilidad contable.

Durante la tramitación de las AP reviste especial importancia el Acta de liquidación provisional porque, aun cuando su contenido no sea vinculante ni para el órgano de enjuiciamiento ni para las partes (pudiendo aquél ordenar y éstas instar la prosecución del procedimiento pese a que el acta de liquidación provisional concluya la inexistencia de alcance o de personas responsables del mismo²⁰), no se puede negar que es la segunda valoración que se realiza por un órgano técnico sobre la existencia de un ilícito contable y sobre la participación que en su comisión han podido tener las personas que se expresan como responsables del mismo, por lo que si el sentido de dicha valoración es coincidente con el efectuado al concluir las DP, se puede concluir que, con un alto grado de proba-

²⁰ En mi opinión habría sido deseable otorgar mayor relevancia a las AP atribuyéndoles, al menos, la virtualidad que les reconoce la STS de 27 de febrero de 2004, si bien ello entrañaría la necesidad de fortalecer la figura de los DI garantizando su independencia.

bilidad, se iniciará la fase procesal propiamente dicha del procedimiento que estamos analizando.

Otra de las razones por las que es importante el acta de liquidación provisional es porque la misma habilita para la adopción de medidas de aseguramiento de carácter real y, en consecuencia, para eliminar el riesgo, si es que las mismas se practican con éxito, de que se consolide el menoscabo de los caudales públicos alcanzados.

Para la práctica de dicha diligencia dispone la LFTCu (art. 47.1.e) que se acordará la «... previa citación de los presuntos responsables, Ministerio Fiscal, Letrado del Estado o, en su caso, legal representación de la entidad perjudicada...», lo que plantea de lleno la intervención de otras personas en la práctica de las AP, cuestión que, desde mi punto de vista, no puede recibir otra respuesta que la afirmativa y, además, ampliando en la medida en la que sea posible tal intervención, sin que en ningún caso ello pueda implicar que se produzca, directa o indirectamente, un desapoderamiento de las competencias de los DI en beneficio de las partes.

En efecto, el reconocimiento de la legitimación, activa o pasiva, se efectúa en la legislación reguladora sin limitación de clase alguna en orden a instar las actuaciones que sean procedentes, por lo que, quienes gocen de la misma, podrán, y deberán, tener intervención en todo el procedimiento, tanto en la fase procesal propiamente dicha como en la fase preparatoria de la misma; por otra parte, tales legitimados son quienes deberán plantear las pretensiones de resarcimiento, o resistir las que se planteen, en la fase procesal propiamente dicha.

En consecuencia, tanto por que la ley lo autoriza como por que la defensa de sus intereses lo demanda, será necesario reconocer dicha intervención y hacerlo con la mayor amplitud para que la defensa de tales intereses se pueda realizar sin riesgo de limitación de clase alguna.

Tal conclusión permite abogar por entender que la dicción literal del art. 47.1.e) LFTCu no puede interpretarse de manera que se considere satisfactoriamente cumplida la obligación legal para que los legitimados comparezcan en esta fase del procedimiento con que se les cite para recibir la notificación del acta de liquidación provisional y hacer en dicho acto las manifestaciones que consideren procedentes.

Tal sería un modo formal de cumplir con la obligación legal, que se aviene mal con las exigencias que derivan de los derechos fundamentales que se encuentran en juego. En mi opinión resultaría necesario, para dar satisfacción a tales exigencias, que se articulase un trámite que garantizase que los organismos o personas que gozan de legitimación pudieran conocer las diligencias de prueba cuya práctica se ha acordado realizar por el DI así como cual fuera su resultado para poder formular así, con la imprescindible seguridad, las peticiones que fuesen procedentes para completar la averiguación llevada a cabo por aquél.

No es otro el sentido que, en mi opinión, tiene el recurso del art. 48 LFTCu, habilitado para impugnar las resoluciones del DI «... en que no se accediera a completar las diligencias en los extremos que los comparecidos señalaren...», si bien sería razonable configurar de manera diferente la garantía que entraña dicho recurso, pues esperar a articularlo, sin efectos suspensivos como se sabe, a que concluyan las AP o a que se dicte el acta de liquidación provisional, supone retardar el momento en que puedan plantearse las pretensiones o impedir su planteamiento.

Con lo expuesto no se pretende sustituir la labor de los DI, puesto que es sobre ellos sobre quien recae la obligación de averiguar el hecho y sus presuntos responsables. Sencillamente se trata de complementar dicha actividad reconociendo a los legitimados la posibilidad de satisfacer las exigencias derivadas de los derechos que le asisten en forma que sea compatible con el derecho a que la justicia se administre dentro de un plazo razonable.

El conjunto de las diligencias que integran las AP debe practicarse en el plazo de dos meses (art. 47.4 LFTCu), si bien el mismo no es improrrogable, como tiene declarado reiteradamente la SJTCu²¹.

También forman parte de esta fase de preparación del proceso las actuaciones del C de E que está conociendo del asunto encaminadas a la válida constitución de la relación jurídico-procesal, consistentes, por una parte, en el llamamiento al proceso de los interesados para que, mediante la realización de los actos procesales correspondientes, se pueda constituir la relación procesal y, por otra, en la valoración sobre los presupuestos de su actuación procesal procediendo a tal efecto a examinar, en primer lugar, si los he-

²¹ Ver, por todos, ATCu de 17 de octubre de 2001 y de 5 de julio de 2002.

chos que resultan de las AP no generan, de manera manifiesta, responsabilidad contable²² y, en segundo lugar, su propia jurisdicción y competencia, acordando la no incoación del proceso en el caso de apreciar, de manera manifiesta, la inexistencia de responsabilidad contable o la falta de jurisdicción o de competencia (arts. 73.1 y 68 LFTCu).

En resumen, la fase preprocesal del PRA se inicia de oficio, cualquiera que sea la forma en la que se tenga noticia del ilícito contable, y se integra por un conjunto de actuaciones, de las cuales unas son practicadas por el DI, que puede ser funcionario del TCu o de un OCEX o de cualquier Administración Pública, y las otras por un C de E.

Las primeras van encaminadas a recoger los elementos probatorios del ilícito contable y de la participación de las personas que lo han llevado a cabo así como a asegurar provisionalmente el reintegro de los caudales públicos menoscabados, mientras que las segundas tienen como finalidad esencial realizar una valoración inicial de carácter provisional sobre la trascendencia que tengan los hechos desde la perspectiva de la legalidad contable así como efectuar el llamamiento al proceso de los legitimados activa o pasivamente.

El análisis conjunto de las mismas pone de manifiesto, en primer lugar, la complejidad de la tramitación de esta fase del proceso, con la consiguiente incidencia en la tardanza con la que a veces son resueltas las pretensiones de responsabilidad contable que se plantean; en segundo lugar, las numerosas posibilidades de impedir que concluya la tramitación con un examen sobre el fondo de las pretensiones, como son el nombramiento de DI, la no incoación de procedimiento y el archivo o el sobreseimiento de las actuaciones; y, finalmente, el carácter formal, cuando no la inutilidad, de esta propia fase del proceso.

En efecto, si se observa que, en la práctica, los legitimados activos tienen poca intervención en la tramitación de las denominadas AP, que los DI pueden no llevar a cabo verdaderas indagaciones sobre los ilícitos contables y pueden limitarse a ser unos liquidadores de la responsabilidad contable que se pone de manifiesto en los IF, que

²² Es una segunda oportunidad para impedir la incoación del proceso propiamente dicho, si bien la misma es la primera que tiene lugar después de realizadas las averiguaciones correspondientes por los DI.

sus actuaciones están exentas en gran medida de control jurisdiccional y que las actas de liquidación provisional tienen una eficacia procesal limitada, la conclusión que se obtiene es que resulta necesaria una profunda modificación de la regulación de esta fase del proceso y, mientras la misma se produce, es necesario impulsar una interpretación de los preceptos que la regulan en el sentido de provocar una mayor agilización en su tramitación e intervención de los legitimados activos y de potenciar la actuación investigadora de los DI y el control jurisdiccional de su actuación.

3. CUESTIONES ORGÁNICAS

Los órganos a través de los cuales se ejerce la JC se integran en la denominada SETCu, que es un órgano (art. 19 e LOTCu) que está previsto que pueda componerse por varias Salas (art. 24.1 LOTCu), si bien en la actualidad solamente consta de una con cuatro miembros, de los cuales tres también integran al propio tiempo el otro órgano jurisdiccional del Tribunal, los C de C (art. 19 f LOTCu), a los que hemos venido denominando C de E, que son, en definitiva, quienes, integrando la Sala de Justicia o a título individual, ejercen las funciones jurisdiccionales.

En efecto, la JC, que culmina en el TS, se organiza en el TCu en dos grados jurisdiccionales o instancias: en la primera instancia los asuntos son conocidos y fallados, previo reparto de los mismos, por los C de E individualmente; en la segunda instancia, a la que se accede en virtud del recurso de apelación que se interponga contra la sentencia de primera instancia, los asuntos son conocidos y resueltos por la SJTCu, que se compone de tres C de E, de los cuales uno ejerce de Presidente. Este es, al propio tiempo, el Presidente de la SETCu, que no ejerce jurisdicción en primera instancia; los otros dos componentes de la Sala son, por turno rotativo, los C de E que no han visto en primera instancia el asunto sometido al conocimiento de aquélla en virtud del recurso de apelación. De esta peculiar manera se salvaguarda la imparcialidad de la SJTCu: llamando a componerla para resolver los recursos de apelación a los C de E que no han visto el asunto en la primera instancia.

La exposición de los órganos a través de los cuales se lleva a cabo por el TCu la función de enjuiciamiento no resultaría comple-

ta si no se hiciera una referencia a los DI²³, que son, como se ha dicho, los encargados de la instrucción de los PRA.

Su designación compete a la CG (art. 22.2.d LOTCu) y puede recaer en funcionarios del propio Tribunal o en cualquier otro funcionario público que preste servicio en la provincia en donde hayan ocurrido los hechos por los que se sigue el procedimiento (art. 26.2 LOTCu) o en funcionarios de los OCEX (art. 26.3 LOTCu), supuesto este último en el que las funciones que pueden ser objeto de delegación puede entenderse que son las propias de la fase preprocesal de cualquier procedimiento por responsabilidad contable, y no solamente las de los PRA como en el caso de los DI.

En todos los casos la designación es de aceptación obligatoria por parte del funcionario designado (art. 26.4 LFTCu).

Finalmente hay que señalar que los órganos de la JC podrán recabar el auxilio de los Juzgados y Tribunales de cualquier orden jurisdiccional para el ejercicio de sus funciones de dicha clase, auxilio que se debe pedir y prestar en la forma establecida por la LOPJ y por las leyes procesales correspondientes.

De la exposición que se acaba de realizar sobre los órganos a los que se encomienda el ejercicio de la JC pueden resultar, en mi opinión, algunos problemas, a los que me voy a referir someramente.

En primer lugar hay que llamar la atención sobre la debilidad de la regulación orgánica de la SETCu, que se manifiesta en los aspectos siguientes:

A) La adscripción inicial de los C de E a la SEJTCu parece que es competencia del Pleno (art. 3 f LFTCu), pero la designación de los que vayan a componer las Salas que pudiera resultar necesario crear durante el funcionamiento del mismo viene atribuida al Presidente del TCu, sin que esté previsto que la adscripción inicial ni las designaciones complementarias se publiquen en el BOE.

B) La «pirueta», valga la expresión, a que se tiene que recurrir en la SETCu para poder impedir que los C de E que han visto el asunto en primera instancia tengan que verlo en la segunda, posibilidad que resulta más difícil eludir si se advierte que una de las fuentes de noticias de ilícitos contables del TCu la constituyen

²³ Sobre la naturaleza, administrativa o jurisdiccional, de la actividad desarrollada por los DI se harán algunas consideraciones posteriormente.

los IF, los cuales son aprobados por el Pleno del TCu, en el que están presentes tanto los C de F como los C de E.

C) Además, la falta de previsión sobre el régimen de sustituciones de los C de E puede entrañar problemas de difícil solución en los casos en los que, por cualquier causa, alguno de ellos no deba o no pueda concurrir a la formación de la Sala.

Todo ello permite concluir que el derecho fundamental a un juez legal e imparcial pudiera resultar comprometido por dicha regulación.

En segundo lugar, también es necesario poner de manifiesto la peculiaridad de los órganos encargados de la tramitación de las AP, por su condición de funcionarios, bien sean del TCu o bien de otras Administraciones, ya que los primeros son designados por su CG sobre los que la misma Comisión ejerce jurisdicción disciplinaria y los segundos no ofrecen las garantías de imparcialidad requeridas para intervenir en la fase previa del PRA. Sería, por tanto, necesario, en atención a las funciones cuyo desempeño les asigna la ley, reforzar la independencia, por lo menos funcional, de tales órganos.

Finalmente llama la atención la falta de previsión sobre la posibilidad de que los DI puedan recabar la colaboración de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado para la práctica de algunas de las diligencias de investigación que deben realizar para la averiguación de los ilícitos contables.

ACRÓNIMOS

AE:	Abogado del Estado
AP:	Actuaciones Previas
ATCu:	Auto/s del Tribunal de Cuentas
CC AA:	Comunidades Autónomas
C de C:	Consejero/s de Cuentas
C de E:	Consejero/s de Enjuiciamiento
C de F:	Consejero/s de Fiscalización
CE:	Constitución Española
CG:	Comisión de Gobierno
CMC-S:	Comisión Mixta Congreso-Senado
DI:	Delegado/s Instructor/es
DP:	Diligencia/s Preliminar/es
FJ:	Fundamento Jurídico

IF:	Informe/s de Fiscalización
JC:	Jurisdicción Contable
J de C:	Juicio de Cuentas
JP:	Jurisdicción Penal
LFTCu:	Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas
LOPJ:	Ley Orgánica del Poder Judicial
LOTCu:	Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas
MF:	Ministerio Fiscal
OCEX:	Órganos de Control Externo de las CC AA
PRA:	Procedimiento de Reintegro por Alcance
SETCu:	Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas
SJTCu:	Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas
STC:	Sentencia/s del Tribunal Constitucional
STCu:	Sentencia del Tribunal de Cuentas
TCu:	Tribunal de Cuentas
TS:	Tribunal Supremo

Extensión y límites de la jurisdicción contable en la Jurisprudencia

Félix Alonso Carbajo

Letrado del Tribunal de Cuentas

Al abordar una materia como la extensión y límites de la jurisdicción contable en la jurisprudencia, resulta obligado partir del modelo constitucional de control externo de la gestión económico-financiera del Sector Público.

El art. 136, apartado 2, párrafo 2 de la Constitución Española vino a reconocer «jurisdicción propia» al Tribunal de Cuentas junto a la tradicional función fiscalizadora de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público, ubicándose de este modo dentro del denominado modelo latino en el que se integran países como Francia, Italia o Portugal con órganos de naturaleza colegiada que tienen atribuida una específica función jurisdiccional, frente a otros modelos como el anglosajón: (USA, Gran Bretaña, Irlanda), el germánico o el escandinavo en los que no se reconoce dicha función pero sí otras de carácter consultivo o de asesoramiento.

La Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, 2/1982, de 12 de mayo, en sus artículos 2.b), 15.1 y 38.1, regula la función de enjuiciamiento contable, como jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas, que conoce de las pretensiones de responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos (ya los recauden, intervengan, administren, custodien o utilicen), que se ejerce respecto de las cuentas que los mismos deban rendir y se concreta en la obligación de indemnizar

los daños y perjuicios causados en caso de menoscabo contrario a derecho.

Sin embargo, este entendimiento no siempre ha sido pacífico en el ámbito doctrinal; así, Sainz de Robles, Federico Carlos defendió la referencia del art. 136.2 CE como acepción genérica de competencia y no como estricta potestad de juzgar en: (La función de los Tribunales de Cuentas en la sociedad democrática. Relaciones entre la jurisdicción ordinaria y contable, 1984), posicionándose en contra Sala Sánchez, Pascual en: (La Constitución, La Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y su Ley de Funcionamiento, 1990).

Sin embargo, tanto el Tribunal Constitucional, como el Tribunal Supremo, desde sus primeras resoluciones, han reconocido y declarado expresamente la jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas; (cabe citar las Sentencias del Pleno TC, de 17/10/1988, 31/01/1991, 13/07 y 18/09/2000 y 5/04/2001, y de su Sala 1.ª de 16/11/1992, y Autos de 7/11/1994 y 29/10/1996), así como las sentencias de la Sala de lo Penal del TS, de 19-11-1994 y 10 de febrero de 1995 y de la Sala 3.ª de 27-5-1995).

De estos pronunciamientos se desprende que el enjuiciamiento contable aparece configurado como una actividad de naturaleza jurisdiccional, calificada constitucionalmente de «jurisdicción propia» del Tribunal de Cuentas, y dotada, a tenor del art. 17.1 LOTCu, de las notas de necesaria, improrrogable, exclusiva y plena, lo cual no contradice el art. 117.3 CE sino que hace del Tribunal de Cuentas el Juez ordinario predeterminado por la ley para el enjuiciamiento contable. Además, la CE y la LOTCu prescriben las garantías y exigencias que perfilan el Estatuto propio de sus miembros, al asegurar su independencia e inamovilidad y ordenar su sujeción a idénticas causas de incapacidad, incompatibilidades y prohibiciones establecidas para los Jueces en la Ley Orgánica del Poder Judicial.

Aunque el Tribunal de Cuentas no esté incardinado en el Poder Judicial, ejerce jurisdicción en la materia específica que la Constitución y las leyes le confieren, sin que sea el único caso en que un órgano de esta naturaleza ejerce jurisdicción en nuestra patria, como ocurre con el Tribunal Constitucional (art. 161 y siguientes CE y art. 1 Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre), con la jurisdicción militar y con los Tribunales consuetudinarios y tradicionales (art. 125 CE), como el Tribunal de las Aguas de Valencia.

Una interpretación sistemática del art. 136 CE descubre el deseo del constituyente de atribuir jurisdicción propia al Tribunal de Cuentas, conforme a los antecedentes histórico-constitucionales de su regulación en las Leyes de 29 de junio de 1934 y 3 de diciembre de 1953, al atribuirle jurisdicción especial y privativa, y a los debates constituyentes y la tramitación parlamentaria al prosperar la postura favorable tras ser admitida la denominada enmienda armonizadora «in voce» formulada por el Sr. Fraga Iribarne al texto de anteproyecto cuyo tenor se incorporó al vigente artículo 136.2 CE, frente a los detractores que sostuvieron la supresión de la expresión «sin perjuicio de su propia jurisdicción...» y la inclusión alternativa de otra del tenor: «sin perjuicio de la efectividad de sus acuerdos...».

Se perfiló así el carácter de verdadero Tribunal del de Cuentas, único en su orden pero no supremo cuando ejerce jurisdicción contable que se extiende a todo el territorio nacional, si bien los órganos fiscalizadores de las Comunidades Autónomas pueden instruir, por delegación del Tribunal de Cuentas, determinados procedimientos jurisdiccionales.

Al Tribunal de Cuentas se reservan las actividades instructoras, vinculadas y orientadas al enjuiciamiento, separadas de los procedimientos fiscalizadores y posteriores a estos e incluidas en el procedimiento enjuiciador.

La citada Sentencia del Tribunal Constitucional 215/2000, de 18 de septiembre, vino a proclamar la «jurisdiccionalidad» del Tribunal de Cuentas en tanto su función de enjuiciamiento contable no es, en sí misma, contraria al derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24 CE ni a las demás garantías reconocidas en el texto constitucional.

El enjuiciamiento contable se realiza mediante un procedimiento judicial, especial por razón de la materia, en el que aparecen los elementos objetivos, subjetivos y formales que caracterizan a todo proceso, y las resoluciones jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas son susceptibles de recursos de casación y revisión ante el Tribunal Supremo (su Sala 3.^a de lo contencioso-administrativo), en los casos y forma previstos en la LFTCu, resultando, a tenor de la Disposición Final 1.^a LOTCu, de aplicación supletoria, en el ejercicio de las funciones jurisdiccionales, a falta de previsión expresa en las leyes reguladoras del Tribunal de Cuentas, la Ley reguladora de la

Jurisdicción contencioso-administrativa, y las de Enjuiciamiento Civil y Criminal, por este orden de prelación.

Como señala un Auto de la Sala de Justicia, de 12-12-1986, «la previsión legal contenida en los arts. 49 LOTCu y 58.5 LFTCu, de residenciar el régimen jurídico de casación y de revisión ante el Tribunal Supremo constituye el argumento más claro a favor de la naturaleza jurisdiccional de la función de enjuiciamiento contable, y ello por cuanto por esta vía no puede llegar ante el Tribunal Supremo nada que no sea una auténtica resolución jurisdiccional obtenida en un auténtico proceso..».

La actividad de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas consiste en aplicar la norma jurídica al acto contable emitiendo un juicio sobre su adecuación a ella y declarando, en consecuencia, si existe o no responsabilidad del funcionario, absolviéndolo o condenándolo y, en este último caso, ejecutando coactivamente su decisión.

Vista la dimensión constitucional del reconocimiento de jurisdicción propia al Tribunal de Cuentas, hemos de tratar su extensión y límites a partir de la regulación contenida en sus Leyes Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, y de Funcionamiento 7/1988, de 5 de abril. Su delimitación positiva aparece recogida en los indicados arts. 2, b), 15 a 18 de la LOTCu y 49.1 de la LFTCu, y su objeto (la responsabilidad contable), en los arts. 38 a 43 de la primera.

Una interpretación armónica de estos preceptos permite delimitar su ámbito subjetivo, incluyendo como sujetos pasivos, no sólo a autoridades o funcionarios sino a todos aquellos quienes manejen caudales o efectos públicos, sean o no cuentadantes, y también a las personas jurídicas, entre ellas las perceptoras de subvenciones o ayudas públicas, (ya se trate de entidades públicas o privadas, empresas o personas en general).

El Tribunal Supremo ha seguido una línea integradora, como es de ver en su Sentencia de 22/11/1996, donde razona que la responsabilidad contable deriva, no de la forma de personificación, sino del menoscabo de caudales públicos, y en las Sentencias de la Sala 3.^a de 17/04/2008 y 30/01/2012, en las que declara que sólo pueden ser sujeto de responsabilidad contable aquellos que tengan la condición de gestores de fondos públicos, sin perjuicio del supuesto especial de los perceptores de subvenciones y otras ayudas del Sector público; con idéntica orientación, la Sentencia de 20 de julio de 2005, incluye como sujeto pasivo a un recaudador respon-

sable de la prescripción de valores en recibo en virtud de un Acuerdo declaratorio de un perjuicio de valores.

En congruencia con esta línea interpretativa, reiteradamente ha dejado fuera del ámbito subjetivo de la responsabilidad contable al «extraneus» o cooperador necesario; así lo razona la señalada sentencia de la Sala 3.^a TS, de 30 de enero de 2012, que recoge el criterio sustentado en anteriores pronunciamientos, por todos, sentencias de 17 de abril de 2008, 4 de febrero de 2009 y de 21 de julio de 2011. En el mismo sentido se ha pronunciado también de modo reiterado la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas al excluir al extraneus de dicho ámbito, por cuanto que, aun habiendo participado el mismo en los hechos o colaborado en la producción del daño, no tiene la condición de gestor de fondos públicos, ni de gestor del patrimonio dañado, ni es perceptor de ayudas o subvenciones; (sentencias de 5 de julio y 13 de diciembre de 2004).

En cuanto a su delimitación negativa, el art. 16 LOTCu excluye de su conocimiento los asuntos atribuidos a la competencia del Tribunal Constitucional, las cuestiones sometidas a la jurisdicción contencioso-administrativa, los hechos constitutivos de delito o falta, así como las cuestiones de índole civil, laboral o de otra naturaleza encomendadas a los órganos del Poder Judicial, pudiendo los órganos de la jurisdicción contable apreciar, incluso de oficio, su falta de jurisdicción o competencia.

Es menester resaltar la sustantividad propia de la jurisdicción contable en relación con otras jurisdicciones, particularmente respecto a la penal, al introducir las leyes reguladoras del Tribunal de Cuentas, (arts. 18.2 LOTCu y 49.3 LFTCu), una importante excepción al clásico principio de prevalencia de la jurisdicción penal sobre los restantes órdenes jurisdiccionales al atribuir a la jurisdicción contable la determinación de la responsabilidad civil «ex delicto» en el ámbito de su competencia, e imponer a los jueces y tribunales del orden penal el deber de abstención en la medida en que la responsabilidad penal coincida con la responsabilidad contable y no la exceda dentro de la extensión con que se contempla en el art. 110 del Código Penal.

El Tribunal Supremo, en S.^a 24 de abril de 2007, a partir del art. 10 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, (que recoge el principio general de preferencia de la jurisdicción penal manifestado en la regla de suspensión de cualesquiera procedimientos hasta tanto los órganos penales resuelvan la cuestión prejudicial penal impres-

cindible para decidir que en aquellos se hubiera suscitado), razona «la procedencia de aplicar la excepción de no suspensión del procedimiento contable en caso de existencia de una cuestión prejudicial penal, cuyo conocimiento tiene vedado la jurisdicción contable ex art. 17.2 de la LOTCu»

Ya una sentencia de la Sala de Justicia del TCU, de 18 de abril de 1986, había señalado, en relación al reconocimiento de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, que tal atribución (la de determinar la responsabilidad civil en el ámbito de su competencia cuando los hechos fueran constitutivos de delito), no se da en los restantes órdenes jurisdiccionales puesto que la jurisdicción penal es, salvo supuestos de renuncia o reserva de la acción civil, la única competente para entender de las consecuencias civiles de las infracciones penales conforme al art. 112 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

La Audiencia Provincial de Madrid, en Auto de 8-06-1990, declaró, en relación a la determinación de la responsabilidad civil por hechos constitutivos de delito y de alcance contable, la procedencia de acceder a la inhibición requerida por el Tribunal de Cuentas en base a las previsiones de los arts. 49.3 y 50 LFTCu, 18.2 LOTCu y 31.2 de la Ley Orgánica de Conflictos Jurisdiccionales.

Sin embargo, la Sala de lo Penal TS, en Sentencia de 21 de mayo de 2012, ha declarado que los repetidos artículos 18.2 LOTCu y 49.3 LFTCu se refieren a la responsabilidad contable exigible a los responsables de rendir cuentas respecto del manejo de caudales o efectos públicos, y no a la responsabilidad civil nacida del delito, que puede afectar a otras personas que hayan participado en el mismo a las que no correspondieran aquellas obligaciones, alcanzando incluso a partícipes a título lucrativo del art. 122 Código Penal, y que, por tanto, deberá ser precisada por la jurisdicción penal de acuerdo con el Código Penal, sin que deba existir necesariamente coincidencia entre ambas, y sin perjuicio de que ambas jurisdicciones adopten las medidas necesarias para evitar una doble exacción cuando los procedimientos se refieran a los mismos hechos; (resultaría absurda la supresión de su responsabilidad civil por el daño derivado del delito solo por el hecho de haberlo cometido junto con alguna persona sometida a la jurisdicción contable, habida cuenta que cada responsabilidad se resuelve con arreglo a sus normas específicas, de manera que la prescripción en el ámbito contable puede excluir reclamaciones de indemnización que serían procedentes en el ámbito penal, o podrían contemplar en sede pe-

nal vínculos de solidaridad entre los condenados (art. 116.2 Código Penal, que no se establecen en el marco de la responsabilidad contable).

Los puntos coincidentes suelen darse en los delitos de malversación de caudales públicos y de fraude de subvenciones, donde se observa una evolución positiva de la jurisprudencia de la Sala 2.^a del Tribunal Supremo que además confluye con la de la Sala 3.^a

Así, las STS, 2.^a de 19-11-1994, 10-02-1995 y 24-03-1997, y la STS, 3.^a de 27-11-1999, admitieron la compatibilidad e independencia y fijaron los ámbitos propios de cada jurisdicción, reconociendo al Tribunal de Cuentas el ejercicio de potestad jurisdiccional contable aun sin hallarse incardinado en el Poder Judicial. La atribución al Tribunal de Cuentas de determinar la responsabilidad civil, discutible en el plano doctrinal, es una norma de obligado cumplimiento. La jurisdicción contable y la responsabilidad contable son independientes, ya que el juez penal no tiene que esperar a que el Tribunal de Cuentas dicte sentencia sino que debe concretar el alcance de la cantidad malversada por constituir ello un elemento decisivo del tipo que condiciona la pena a imponer; ello no es óbice para que sea el Tribunal de Cuentas el que concrete el importe de los daños y perjuicios causados a los solos efectos de determinar la responsabilidad contable que es independiente de la penal por un delito de malversación.

Examinaremos primero los efectos del pronunciamiento del Tribunal de Cuentas en el enjuiciamiento de los mismos hechos por la jurisdicción penal.

La Sala 2.^a del Tribunal Supremo, en Sentencia de 5-05-1997 recogió la doctrina perfilada por la Sala 3.^a en Sentencia de 23-10-1996, sobre la inexistencia de vulneración del principio «non bis in ídem» en tanto ambas jurisdicciones actúan dentro del ámbito propio de su competencia sin que la decisión del Tribunal de Cuentas produzca efectos fuera de su ámbito conforme al art. 17.3 LOTCu. Alcance y malversación son categorías jurídicas diferentes determinantes de responsabilidades distintas y compatibles, el primero un dato contable, el saldo deudor injustificado de la cuenta última de recaudación que venía obligado a rendir el recaudador, el segundo es un delito previsto y penado en el Código Penal en el que la matriz radica en la sustracción o el consentimiento para que esta se verifique o su aplicación a usos propios o ajenos; el art. 72 LFTCu, por ser distintas, los regula en apartados diferentes y las responsabilidades son com-

patibles. Cabe, por tanto, que no exista delito de malversación y que sí sea exigida responsabilidad contable, sin que la jurisdicción penal pueda sustraer la competencia atribuida al Tribunal de Cuentas por el art. 18.2 LOTCu, de ahí que no pueda incluirse en el procedimiento penal la indemnización por responsabilidad civil de quien por acción u omisión origine menoscabo de caudales públicos, debiendo ser respetado el pronunciamiento del Tribunal de Cuentas; ni éste condiciona la convicción que pueda alcanzar el Tribunal Penal en uso de la facultad que le confiere el art. 741 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal ni la decisión de la jurisdicción penal condiciona al Tribunal de Cuentas.

Ahondan en la misma línea las Sentencias del Tribunal Supremo, Sala 2.^a de 10 de febrero de 1998 y 22-02-2006, al subrayar la mayor amplitud del concepto de alcance respecto al de malversación; (se dio la razón a un recaudador local en tanto las cifras de alcance declaradas en diversas resoluciones del Tribunal de Cuentas, dada la naturaleza diversa de las partidas integrantes, no pueden considerarse idénticas a las que representan el total de los caudales de los que indebidamente se apropió. Las diferencias entre la responsabilidad contable y la malversación en su aspecto cuantitativo, al excluirse del cálculo de éste, el importe de los recargos y apremios, o el de los premios de cobranza, son de escasa entidad e irrelevantes para la calificación jurídico-penal de los hechos enjuiciados. Por otra parte, no pueden restarse del importe de los caudales apropiados las fianzas que el recaudador haya podido reintegrar en el curso del procedimiento.

Otra Sentencia de 18-02-2003 declaró que tampoco hay cosa juzgada en base a una sentencia anterior del Tribunal de Cuentas, por tratarse de acciones distintas, la penal y la contable, (falta de identidad de acción). No hace sino recoger la doctrina que ya se plasmó en sentencia de 10 de febrero de 1995, sobre la naturaleza preferente de la jurisdicción penal, a cuyos órganos ningún Juez o Tribunal puede plantear conflicto de competencia conforme prescribe el art. 44 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, sin que las decisiones del Tribunal de Cuentas ni de cualquier otro órgano no jurisdiccional penal puedan vincular a dicha jurisdicción.

Respecto a los efectos de los pronunciamientos penales en el enjuiciamiento contable, salvados los límites de la existencia o no de hechos y su autoría, una sentencia absolutoria penal no puede producir la excepción de cosa juzgada en un proceso contable por mor del art. 1252 del Código Civil y la propia estructura de los di-

ferentes sistemas de enjuiciamiento; así la Sentencia de la Sala 3.^a (revisión), de 25-06-1996 rechazó la pretensión basada en la sentencia penal absolutoria del delito de malversación basada, no en la inexistencia objetiva o subjetiva del hecho imputado, sino en la endeblez o insuficiencia de la prueba de cargo aportada al proceso, y, habida cuenta que el recurrente no pudo justificar el descubierto constitutivo de alcance ex art. 72.1 LFTCu.

En este sentido, el Tribunal Supremo ha examinado la incidencia de los hechos probados en una sentencia penal en la determinación de la responsabilidad contable en Sentencias de la Sala 3.^a de 9-10-1992, 7-06-1999 y 1-03-2003, de cuyos pronunciamientos merece destacar:

Los hechos declarados probados por las sentencias penales no pueden ser discutidos ni alterados; (el Tribunal Constitucional, en su Sentencia de 21 de mayo de 1984, recoge la doctrina reflejada en sentencia de 26 de julio de 1983, posteriormente reiterada en otra de 27 de noviembre de 1985, que rechaza aceptar la firmeza de distintas resoluciones judiciales en virtud de las que resulte que unos mismos hechos ocurrieron y no ocurrieron, o una misma persona fue su autor y no lo fue pues ello vulneraría el principio de seguridad jurídica ex art. 9.3 CE, deduciéndose la prevalencia de la jurisdicción penal cuando se trata de la existencia o inexistencia de los hechos con transcendencia penal y de su autoría porque no cabe, en este punto, pronunciamientos contradictorios de dos jurisdicciones.

Dicho principio tiene dos aplicaciones, a saber, «cuando los hechos han merecido enjuiciamiento penal e integran un supuesto de responsabilidad contable, si la jurisdicción penal hubiera concluido su actuación sin declaración definitiva de inexistencia de los hechos y sin especificación de responsables penales, la jurisdicción contable, en consonancia con su naturaleza, podría proceder con total independencia para determinar el supuesto de responsabilidad determinante de su competencia y, desde luego, su cuantificación a través de sus procedimientos propios.

Y de otra parte no puede identificarse la responsabilidad contable, de modo necesario, con la responsabilidad civil o la responsabilidad patrimonial en que puedan incurrir, frente a la Administración, quienes sin estar vinculados al servicio de

la misma o, estándolo, pero no teniendo a su cargo el manejo de bienes o caudales públicos, causen daños a éstos bien directamente, bien determinando la obligación de la Administración de indemnizar a terceros. No se está ante supuesto alguno de responsabilidad contable sino ante casos de responsabilidad civil frente a la Administración Pública para cuya determinación habrá de acudir ésta a la Jurisdicción civil como cualquier otro sujeto de derecho, o ante un caso, también de responsabilidades de autoridades y personal al servicio de la Administración respecto a cuya determinación está obligada dicha Administración (art. 145.4 LRJPAC 30/1992, 26-11 en su nueva redacción Ley 4/1999, de 13 de enero), y la resolución declaratoria que pone fin a la vía administrativa, conforme al art. 25 Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa es impugnabile a través del recurso contencioso-administrativo, por lo que no es materia de la competencia de la jurisdicción contable.

Si no se interpretara de acuerdo con estos parámetros, se invadirían competencias que la Constitución española, arts. 117.3 y 5 y las leyes-art. 16 LOTCu, reservan a la jurisdicción ordinaria a la que corresponde con vis atractiva el conocimiento de los conflictos que se susciten en cualquier rama del Derecho y frente a la que, lógicamente y por eso mismo, las competencias jurisdiccionales reconocidas a otros órganos distintos de ella, deben ser interpretadas restrictivamente.

En conclusión, pese a los aparentes términos de generalidad con que viene concebida la responsabilidad contable en el art. 38.1 LOTCu, su alcance no puede traspasar el tipo de responsabilidad que surja de las «cuentas» que en el sentido más amplio deban rendir quienes manejen o administren caudales o efectos públicos y derive de una infracción que asimismo pueda ser calificada de contable, tal y como exigen los arts. 15.1 LOTCu y 49.3 LFTCu, singularmente la que surja de las infracciones tipificadas en el art. 177 de la Ley General Presupuestaria, cuyo conocimiento, por vía directa o por avocación, corresponde al Tribunal de Cuentas.

En el mismo afán delimitador de la jurisdicción contable, que debe circunscribirse a la depuración de responsabilidades de naturaleza contable, subespecie de la responsabilidad civil, (el artículo 49.1 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas requiere que la acción causante del daño

constituya ilícito contable); el Tribunal Supremo ha excluido aquellos daños ocasionados al erario público en los que no se dé, de acuerdo con el art. 177 LGP (art. 141.1 del anterior TRLGP de 1988) y concordantes del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, infracción del ordenamiento jurídico presupuestario y/o de la contabilidad aplicable a la Entidades del Sector Público, como acontece en casos de incumplimiento de obligaciones tributarias y sociales, sobre los que no pueden sustentarse pretensiones constitutivas de responsabilidad contable por ausencia del referido elemento configurador (sentencia de la Sala Tercera, de 19 de julio de 2010).

La Sala 3.^a del Tribunal Supremo se ha ocupado también de delimitar la competencia del Tribunal de Cuentas respecto a la de la jurisdicción contencioso-administrativa; su Sentencia de 13-12-1999 la circunscribe a la exigencia de responsabilidad contable a través de sus procedimientos de reintegro por alcance y juicio de cuentas que no se articulan como procesos impugnatorios de una decisión administrativa previa, sino que se ejerce directamente sobre las cuentas, alcances y cancelaciones de fianzas.

En igual sentido, señala la Sentencia de 27-11-2011 que «en modo alguno ejerce una jurisdicción revisora de la conformidad a derecho de disposiciones y actos de las Administraciones Públicas que corresponde a los órganos de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, conforme a los arts. 9.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y 1.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa».

Conforme a esta doctrina, el Tribunal Supremo ha ido concretando algunas resoluciones y actos administrativos cuya legalidad no puede ser revisada por el Tribunal de Cuentas; así, la STS 20-07-2005, en relación a un Acuerdo de una Comisión de Gobierno municipal declaratorio de un perjuicio de valores que, en tanto acto administrativo, corresponde a la Jurisdicción contencioso-administrativa si bien acoge una interpretación integradora que vincula la responsabilidad contable al manejo de caudales o efectos públicos para incluir como sujeto pasivo a un recaudador que había impugnado ante el Tribunal de Cuentas, por el cauce del art. 41.2 de la LOTCu, dicho Acuerdo que le había declarado responsable de la prescripción de valores en recibo.

La Sala 3.^a en Sentencia de 13-junio-2008, en calidad de órgano inmediato superior común a la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas y a la Sala de lo contencioso-administrativo de un Tribunal Superior de Justicia de una Comunidad Autónoma, analiza las competencias de ambos órdenes con motivo de una cuestión de competencia suscitada por posible exceso de jurisdicción sobre un expediente de perjuicio de valores, razonando que una línea jurisprudencial que se inicia con la STS 13-12-1999 y continua en Sentencias de 7-11-2003, 21-07-04 hasta STS de 28 de marzo de 2006, sostiene que el perjuicio de valores no constituye necesariamente un supuesto de responsabilidad contable a efectos de dicha delimitación competencial. Pero la consideración del perjuicio de valores como responsabilidad contable, aunque todavía minoritaria, no es ajena a la jurisprudencia de la Sala 3.^a por lo que no incurrió el Tribunal de Cuentas en exceso jurisdiccional cuando se declaró competente para enjuiciar, a efectos prejudiciales, el acto de iniciación del expediente de perjuicio de valores para pronunciarse sobre la responsabilidad contable atribuible al recaudador. Lo que el Tribunal de Cuentas decide es si existe la responsabilidad en la función recaudatoria como consecuencia de la prescripción de valores, aunque como cuestión prejudicial tenga que pronunciarse sobre la validez del Acuerdo que declaraba la caducidad del primer expediente incoado y sobre la iniciación del segundo.

En la antes citada STS 27-11-2011 razona: «no es competencia del TCu examinar la legalidad del catálogo y la reclasificación de puestos pues se trata de actos administrativos dictados en el ejercicio de la potestad organizativa de la Entidad Local y de racionalización de efectivos con sujeción a normas de Derecho Administrativo y sometidos al control de los tribunales del orden contencioso-administrativo. No puede enjuiciar el Tribunal de Cuentas esos actos como cuestión prejudicial a los efectos de la responsabilidad contable pues se llegaría al absurdo de declarar una responsabilidad contable de Alcalde e Interventor cuando los actos administrativos (catálogo y reclasificación) dictados por el Pleno habían quedado firmes en el ámbito contencioso-administrativo.

A la Jurisdicción Contencioso-administrativa corresponde determinar si el incremento retributivo resultante de la reclasificación operada a raíz del nuevo catálogo se ajusta o no a

derecho (así, conforme a las sentencias de 24-06-2011, 19-03-2007 y 19-12-2003), para apreciar la existencia de responsabilidad contable debe demostrarse antes que el catálogo y la reclasificación fueron ilegales pues el gasto es ejecución de esos actos que la jurisdicción contable no puede revisar al ser competencia del orden contencioso-administrativo.

Como señala otra Sentencia de 18 de enero 2012 le corresponde a éste conocer de la ilegalidad de los acuerdos del Pleno y si finalmente fueran declarados ilegales y nulos, no por ello los pagos efectuados bajo su cobertura antes de dicha declaración y desde distinta condición jurídica (la de Alcalde), de los que los adoptaron (Pleno), pueden calificarse de ilegales.

Por último la STS de 28-11-2012, declaró que el Tribunal de Cuentas se extralimitó en su competencia al resolver la Sala de Justicia una cuestión prejudicial, declarando «incidenter tantum» la ilegalidad de un precepto de un convenio colectivo, habida cuenta que esa ilegalidad condiciona la existencia de un ilícito presupuestario de art. 141.1d) de la Ley General Presupuestaria (actual art. 177.1d LGP), pero no guarda la relación directa exigida por el art. 17.2, in fine LOTCu con la cuestión principal resuelta que es el reintegro por alcance.

En materia de subvenciones el régimen de la responsabilidad contable es, por disposición expresa de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, (Disposición Adicional 1.ª, el contemplado en las leyes reguladoras del Tribunal de Cuentas.

Con motivo de su percepción y justificación puede darse también concurrencia de diversos procedimientos administrativos y jurisdiccionales. El procedimiento contable puede sustanciarse junto al procedimiento penal, al de reintegro previsto en el art. 37 y siguientes de la citada LG Subvenciones, al sancionador ex art. 52 y siguientes de la misma y al procedimiento administrativo específico regulado en el art. 180.2 de la Ley General Presupuestaria para la exigencia de responsabilidad patrimonial en caso de ausencia de justificación prevista en el art. 177.1 e) de la misma.

Sobre el particular se han pronunciado tanto el Tribunal Supremo (su Sala 3.ª de lo Contencioso-Administrativo),

como la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, que se han ocupado de trazar los lindes que las jurisdicciones contencioso-administrativa y contable no deben traspasar; de sus razonamientos merecen ser destacados los siguientes aspectos:

1. Las infracciones cometidas con motivo de la percepción de subvenciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado generan responsabilidad contable, de naturaleza civil, no penal ni administrativa, determinante de la obligación de indemnizar a la Hacienda Pública los daños y perjuicios causados e imputable, por derivar del menoscabo de caudales públicos, a los perceptores, (Sentencias del Tribunal Supremo de 22-11-1996 y 21-07-2004) y de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas 12/2010, de 1 de julio.

2. El orden jurisdiccional contencioso-administrativo y la jurisdicción contable son compatibles y conocen de los hechos desde perspectiva diferente en virtud de su propia competencia objetiva sin que lo resuelto por la Jurisdicción contencioso-administrativa pueda condicionar el pronunciamiento de la Jurisdicción contable ceñido a la existencia de responsabilidad contable en la aplicación y justificación de la subvención, si bien puede determinar, a los solos efectos de su jurisdicción, si se cumplieron o no las condiciones a que se sujetó la concesión (así es de ver en las Sentencias de la Sala 3.^a de 10 de mayo y 25 de octubre de 2002, 2 de noviembre de 2005 y 1 de julio de 2010, en las que también se declara que se trata de categorías jurídicas distintas y de bienes jurídicos protegidos de distinta naturaleza).

3. Al orden contencioso-administrativo corresponde exclusivamente el enjuiciamiento de la legalidad administrativa de los expedientes administrativos por infracciones administrativas en materia de subvenciones y ayudas públicas por lo que es perfectamente compatible la dualidad del procedimiento sancionador y la del procedimiento de reintegro por alcance; mientras el procedimiento de reintegro de subvenciones solo exige el incumplimiento por el beneficiario del destino de la subvención, el procedimiento de responsabilidad contable requiere el elemento subjetivo (dolo, culpa o negligencia grave), del sujeto o entidad receptora con el fin de reparar el perjuicio económico causado al otorgante, pero sin incidencia en el acto administrativo del que pueda traer causa, de lo que se infiere que lo resuelto por los dos órdenes

jurisdiccionales es compatible respecto al material probatorio y su valoración que puede ser diferente en ambos; una vez más, por razones de equidad, será preciso coordinar la ejecución en caso resoluciones recaídas sobre los mismos hechos (Sentencias del Tribunal Supremo de 25 de octubre de 2002 y 2 de noviembre de 2005).

4. La Sala de Justicia, reiteradamente ha distinguido también los ámbitos propios de cada jurisdicción (por todas, sentencias de 10-05-2002 y 23-12-2003), subrayando la necesidad de delimitar la revisión del acto administrativo y su cumplimiento por sus destinatarios desde el prisma del Derecho Administrativo, de la fiscalización contable, y, en su caso, enjuiciamiento de responsabilidades contables derivadas de la falta de justificación de la subvención realizadas con arreglo al ordenamiento jurídico contable, sin que coincida el contenido de la tutela judicial que se hace efectiva en los procesos contables y contencioso-administrativos (en los primeros se pretende la declaración y exigencia de responsabilidad contable a fin de lograr la indemnidad de los caudales públicos, en tanto en el ámbito contencioso-administrativo se enjuician, conforme a las previsiones del art. 1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa, pretensiones relativas a la conformidad a derecho de los actos de las Administraciones Públicas sujetos a Derecho Administrativo, disposiciones de rango inferior a la ley y decretos legislativos cuando excedan los límites de la delegación).

Respecto a la compatibilidad de la Jurisdicción contable con la Penal, adquiere relevancia el hecho de que los tipos penales se configuren a partir de las normas de naturaleza administrativa, como es de ver en los arts. 308 y 309 del Código Penal que contemplan respectivamente los tipos delictivos de fraude de subvenciones estatales y comunitarias dentro de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.

El orden jurisdiccional penal tiene carácter prevalente en caso de concurrencia con actuaciones administrativas, debiendo abstenerse la Administración de seguir el procedimiento sancionador hasta tanto se dicte sentencia firme, sobreseimiento o archivo o devolución del expediente por el Ministerio Fiscal (art. 55 LGS).

Sin embargo, sí cabe la concurrencia, según contemplan los arts. 37 y siguientes de la LG Subvenciones, del procedimiento de reintegro de subvenciones con los procedimientos penal y contable sobre los mismos hechos, que se rige por las disposiciones generales sobre procedimientos administrativos del Título VI de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento administrativo común, sin perjuicio de las especialidades de la señalada LGS. No se prevé, como en el procedimiento sancionador, la suspensión del procedimiento de reintegro en caso de que los hechos sean conocidos por el orden jurisdiccional penal, por lo que, en este caso, adquiere mayor relevancia la previsión contenida en el artículo 41.1 LOTCu sobre la obligatoria comunicación de los hechos al Tribunal de Cuentas a los efectos de su posible avocación. Si bien no existe unanimidad, en materia de subvenciones puede resultar aplicable la construcción jurisprudencial elaborada respecto al delito de malversación de caudales públicos por la que el Tribunal de Cuentas gozaría de competencia originaria para cuantificar y fijar la cantidad no justificada, inaplicada o no invertida debidamente.

No procede la apreciación del deber de abstención de la jurisdicción contable que impone el art. 17.2 LOTCu sobre prejudicialidad penal ya que a partir del art. 49.3 LFTCu corresponde a la misma la determinación de la responsabilidad contable derivada del delito (Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas 9/2009, de 5 de mayo).

También es doctrina de la Sala (S.^a 8-julio-2009), la que declara aplicable en el ámbito de las ayudas públicas el principio de cosa juzgada, interpretado en sus correctos términos y en consonancia con la compatibilidad normativamente reconocida a la jurisdicción contable (con competencia objetiva en la materia), con otros órdenes jurisdiccionales respecto a unos mismos hechos. Esta doctrina plasmada en sentencias de la Sala de 23-12-2003 y 4 de marzo y 29 de diciembre de 2004, establece como principios que la obtención indebida de tales ayudas, su falta de justificación o su aplicación irregular, pueden constituir supuestos de responsabilidad contable cuando reúnen los requisitos de los artículos 38.1 LOTCu y 49.1 LFTCu, así como que la jurisdicción del Tribunal de Cuentas es la competente para conocer y resolver en tales supuestos en tanto juez ordinario predeterminado por la ley

con competencia objetiva para decidir sobre la reparación de los daños causados a las arcas públicas.

Nos encontramos en esta sede para conmemorar el XXV Aniversario de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, lo que evidencia el prolongado período transcurrido desde su entrada en vigor, durante el que se han sucedido diversos cambios en nuestro ordenamiento jurídico, en particular en la normativa procesal y presupuestaria. Hemos analizado las soluciones interpretativas que nuestros Tribunales han ido dando al ordenamiento regulador de la materia objeto de esta comunicación, que, en sustancia, han ido dirigidas a deslindar los ámbitos subjetivo y objetivo de la jurisdicción contable respecto a otras jurisdicciones con la que puede concurrir, como la penal o la contencioso-administrativa.

Teniendo presente todo lo anterior, la experiencia adquirida a lo largo de estos años en la aplicación de la norma, así como las anunciadas propuestas de reformas normativas que inciden en las funciones del Tribunal de Cuentas, no parece infundado plantear la conveniencia de promover, desde el propio Tribunal, una actualización tanto de la Ley de Funcionamiento como de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas en aras de perfeccionar y adecuar a los nuevos tiempos las regulaciones en ellas contenidas.

Análisis de las propuestas de reforma que pueden afectar al Tribunal de Cuentas

Fernando Clemente de Antonio

Letrado del Tribunal de Cuentas

El análisis de las propuestas de reformas legales que pueden afectar al Tribunal de Cuentas hay que situarlo en un ámbito temporal donde se producen varios hechos significativos:

Primero. Una situación de **grave crisis económica**.

Segundo. Una situación de **grave crisis institucional**.

En este contexto, hay que partir del dato facilitado por las encuestas, que indican que **la corrupción** es el **segundo problema para los españoles**, después del paro (dato recogido de los barómetros del CIS de 2013).

En la **apertura del año judicial en 2013**, el **Fiscal General del Estado, Eduardo Torres-Dulce**, señaló que «**la corrupción** es una de las cuestiones que más debilitan la fortaleza moral de la sociedad... Se ha producido un incremento de las denuncias de irregularidades que constituyen un síntoma de reacción social. El problema es el desencuentro entre sociedad y justicia por las **limitaciones** que presenta el **proceso penal** como medio de control de la acción administrativa... es necesario aumentar la eficiencia de los órganos de inspección y control de las administraciones y el establecimiento de mecanismos de detección precoz que permitan abortar la corrupción en sus inicios. Es importante **incrementar los recursos** de la jurisdicción contencioso administrativa y del **Tribunal de Cuentas**, como instancias claves del control».

Las **propuestas de reforma** que pueden afectar al **Tribunal de Cuentas** se circunscriben dentro de las propuestas para disminuir la corrupción.

Las diferentes reformas se pueden agrupar de la siguiente manera:

Primero. Propuestas efectuadas por los grupos políticos con representación parlamentaria:

1.º *Iniciativas del Gobierno*

2.º *Iniciativas de los grupos políticos de la oposición*

Segundo. Propuestas de expertos, organizaciones, iniciativas de los medios de comunicación y de la opinión pública al margen de actividad parlamentaria.

Primero. Propuestas efectuadas por los grupos políticos con representación parlamentaria:

1.º *Iniciativas del Gobierno*

El Gobierno aprobó el 20 de septiembre de 2013 un informe con 40 **medidas de regeneración y anticorrupción** divididas en tres grandes bloques:

Primero. Regulación de la actividad-económica financiera de los partidos políticos.

Segundo. Regulación de las funciones y ejercicio de los cargos públicos.

Tercero. Medidas procesales y penales de lucha contra la corrupción.

En ese plan se pretende abordar la aprobación de diversas leyes:

1.º La **Ley orgánica de control de la actividad económico financiera** de los **partidos políticos**, en todo caso se aprobó una reforma urgente en 2012 de la Ley Orgánica de Financiación de Partidos Políticos de 2007.

2.º La **Ley reguladora del ejercicio de las funciones políticas**, que creará un estatuto del cargo público.

3.º La reforma de la **Ley de contratos del sector público**.

4.º La reforma del **Código Penal** con un endurecimiento de las penas en los delitos relacionados con la corrupción.

Además se creó un **grupo de trabajo** para la regeneración democrática que desarrollaría el **plan de lucha contra la corrupción**.

El **plan del Gobierno**, anunció la aprobación de una «**Ley orgánica de control de la actividad económica y financiera de los partidos políticos**». Esa futura norma prevé la regulación de la figura del tesorero de los partidos, con la obligación de comparecer periódicamente en el Parlamento y con compromiso de refuerzo de la acción de control del Tribunal de Cuentas.

Las **reformas legales** más importantes que afectan o pueden afectar directamente al **Tribunal de Cuentas** son las siguientes:

1.º *Reforma de 2012 de la Ley Orgánica de Financiación de Partidos Políticos*

La **Ley Orgánica de Financiación de Partidos Políticos de 2007** se reformó por la Ley Orgánica 5/2012, que **redujo en el año 2012 la cuantía de las subvenciones** a las asociaciones y fundaciones vinculadas a los partidos políticos respecto del año anterior.

Esta ley introdujo una mayor transparencia en materia de financiación y su pretensión es acabar con abusos como la **condonación de deudas** a los partidos políticos por parte de las entidades financieras.

Además, amplía el número de sujetos que no pueden financiar los partidos, ni las fundaciones y asociaciones vinculadas a éstos. A partir de ahora no pueden aceptar donaciones procedentes de fundaciones privadas, asociaciones y entidades que reciben subvenciones de las Administraciones públicas o cuyo presupuesto contenga aportaciones públicas.

Así, no sólo se prohíbe que los partidos políticos acepten donaciones de empresas privadas que presten servicios o realicen obras para las Administraciones Públicas, sino que esta prohibición se extiende a empresas pertenecientes al mismo grupo, a empresas participadas mayoritariamente por aquellas y a sus fundaciones.

En lo que respecta al régimen sancionador al que se encuentran sujetos los partidos políticos, se **otorga** de manera indubitada al **Tri-**

bunal de Cuentas la potestad para acordar la imposición de sanciones por infracciones muy graves constituidas por el incumplimiento de las obligaciones previstas en esta Ley y en la Ley Orgánica 5/1985 de Régimen Electoral General, en lo que respecta a los gastos electorales. De forma complementaria, en relación a las fundaciones y asociaciones vinculadas, se amplía el ámbito objetivo de las facultades de fiscalización del Tribunal, constituido de ahora en adelante, por todas las aportaciones recibidas y no sólo por las donaciones. Por otro lado, se introduce la **obligación para los partidos políticos de notificar al Tribunal de Cuentas** las donaciones recibidas superiores a 50.000 euros y las de bienes inmuebles, así como todos los acuerdos a los que lleguen con entidades de crédito en relación a las condiciones de su deuda, información que en este último caso deberá trasladarse también al Banco de España. En lo que respecta a las fundaciones vinculadas se establece que éstas habrán de notificar al Tribunal de Cuentas todas las donaciones efectuadas por personas jurídicas.

Con **periodicidad anual**, el Tribunal de Cuentas realiza los informes de fiscalización de la actividad ordinaria de los partidos políticos, así como los informes de todos los procesos electorales celebrados, sean elecciones generales, autonómicas, locales o relativas al Parlamento Europeo.

Con esta reforma **se refuerzan los mecanismos de fiscalización del Tribunal de Cuentas**.

Las modificaciones en este sentido han sido:

- La **obligación** de los partidos políticos de hacer **públicas**, preferentemente a través de su página web, del **balance y de la cuenta de resultados** y, en particular, la **cuantía de los créditos** que les han sido concedidos, el tipo de entidad concedente y las **condonaciones de deuda** correspondientes a tal ejercicio.
- Los partidos políticos darán cuenta al Tribunal de Cuentas y al Banco de España de los **acuerdos respecto de las condiciones de la deuda** que mantengan con entidades de crédito.

2.º *Ley de Transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno. Ley 19/2013, de 9 de diciembre (BOE 10 de diciembre de 2013)*

Se pueden destacar tres aspectos:

1.º Publicidad activa de las Administraciones públicas y transparencia propiamente dicha.

2.º Derecho de acceso a la información pública.

3.º Buen Gobierno.

Respecto del ámbito subjetivo de aplicación, el artículo 2 apartado 1 letra f), menciona expresamente al **Tribunal de Cuentas**, disponiendo que las disposiciones del título I (Transparencia de la actividad pública) se aplicarán al mismo.

Esta Ley tiene un triple alcance: incrementa y refuerza la transparencia en la actividad pública –que se articula a través de obligaciones de publicidad activa para todas las Administraciones y entidades públicas, reconoce y garantiza el acceso a la información regulado como un derecho de amplio ámbito subjetivo y objetivo y establece las obligaciones de buen gobierno que deben cumplir los responsables públicos así como las consecuencias jurídicas derivadas de su incumplimiento– lo que se convierte en una exigencia de responsabilidad para todos los que desarrollan actividades de relevancia pública.

Se configura de forma amplia el **derecho de acceso a la información pública**, del que son titulares todas las personas y que podrá ejercerse sin necesidad de motivar la solicitud.

En materia de **impugnaciones** se crea una reclamación potestativa y previa a la vía judicial de la que conocerá el **Consejo de Transparencia y Buen Gobierno**, organismo de naturaleza independiente de nueva creación, y que sustituye a los recursos administrativos.

Se otorga rango de Ley a los **principios éticos y de actuación** que deben regir la labor de los miembros del Gobierno y altos cargos y asimilados de las Administraciones Públicas.

Los servidores públicos deben ajustar sus actuaciones a los principios de eficacia, austeridad, imparcialidad y responsabilidad.

Se modifica la regulación del **derecho de acceso a los archivos y registros administrativos** contenida en la Ley 30/1992, se amplían la publicidad de determinada información que figura en el Registro de bienes y derechos patrimoniales de los altos cargos de la Administración.

Al encontrarse dentro de ámbito de aplicación de la ley el Tribunal de Cuentas deberá hacer pública, la información relativa a los

actos de gestión administrativa con repercusión económica o presupuestaria que se indican en la Ley:

a) Todos los **contratos**, con indicación del objeto, duración, el importe de licitación y de adjudicación, el procedimiento utilizado para su celebración, los instrumentos a través de los que, en su caso, se ha publicitado, el número de licitadores participantes en el procedimiento y la identidad del adjudicatario, así como las modificaciones del contrato. Igualmente serán objeto de publicación las decisiones de desistimiento y renuncia de los contratos. La publicación de la información relativa a los contratos menores podrá realizarse trimestralmente.

Asimismo, se publicarán datos estadísticos sobre el porcentaje en volumen presupuestario de contratos adjudicados a través de cada uno de los procedimientos previstos en la legislación de contratos del sector público.

b) La relación de los **convenios** suscritos, con mención de las partes firmantes, su objeto, plazo de duración, modificaciones realizadas, obligados a la realización de las prestaciones y, en su caso, las obligaciones económicas convenidas. Igualmente, se publicarán las encomiendas de gestión que se firmen, con indicación de su objeto, presupuesto, duración, obligaciones económicas y las subcontrataciones que se realicen con mención de los adjudicatarios, procedimiento seguido para la adjudicación e importe de la misma.

c) Las **subvenciones y ayudas públicas concedidas** con indicación de su importe, objetivo o finalidad y beneficiarios.

d) Los **presupuestos**, con descripción de las principales partidas presupuestarias e información actualizada y comprensible sobre su estado de ejecución y sobre el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera de las Administraciones Públicas.

e) Las **cuentas anuales que deban rendirse y los informes de auditoría de cuentas** y de fiscalización por parte de los órganos de control externo que sobre ellos se emitan.

f) Las **retribuciones percibidas anualmente por los altos cargos y máximos responsables** de las entidades incluidas en el ámbito de la aplicación de este título. Igualmente, se harán públicas las

indemnizaciones percibidas, en su caso, con ocasión del abandono del cargo.

g) Las **resoluciones de autorización o reconocimiento de compatibilidad** que afecten a los empleados públicos así como las que autoricen el ejercicio de actividad privada al cese de los altos cargos de la Administración General del Estado o asimilados según la normativa autonómica o local.

h) La **información estadística** necesaria para valorar el grado de cumplimiento y calidad de los servicios públicos que sean de su competencia, en los términos que defina cada administración competente.

Los sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación adecuarán su actividad a los siguientes principios:

1.º **Principios generales:** Por ejemplo, respetarán el principio de imparcialidad, de modo que mantengan un criterio independiente y ajeno a todo interés particular.

2.º **Principios de actuación:** Por ejemplo, desempeñarán su actividad con plena dedicación y con pleno respeto a la normativa reguladora de las incompatibilidades y los conflictos de intereses y pondrán en conocimiento de los órganos competentes cualquier actuación irregular de la cual tengan conocimiento.

Infracciones en materia de gestión económico-presupuestaria (artículo 28)

Se otorga rango legal a los principios éticos y de actuación que deben regir la labor de los miembros del Gobierno y altos cargos y asimilados de las Administraciones Públicas. Igualmente, se clarifica y refuerza el régimen sancionador que les resulta de aplicación. Este sistema busca que los ciudadanos cuenten con servidores públicos que ajusten sus actuaciones a los principios de eficacia, austeridad, imparcialidad y, sobre todo, de responsabilidad. Para cumplir este objetivo, la Ley consagra un régimen sancionador estructurado en tres ámbitos: infracciones en materia de conflicto de intereses, en materia de gestión económico-presupuestaria y en el ámbito disciplinario. Además, se incorporan infracciones derivadas del incumplimiento de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. En el ámbito económico-presupuestario resulta destacable que se impondrán sanciones a quienes comprometan gastos, liquiden obligaciones y ordenen pagos sin crédito suficiente para realizar-

los o con infracción de lo dispuesto en la normativa presupuestaria, o no justifiquen la inversión de los fondos a los que se refieren la normativa presupuestaria equivalente. De esta manera se introduce un mecanismo de control fundamental que evitará comportamientos irresponsables y que resultan inaceptables en un Estado de Derecho.

El art. 28 de la Ley regula las **infracciones en materia de gestión económico-presupuestaria**, estableciendo que **constituyen infracciones muy graves** las siguientes conductas cuando sean culpables:

a) La incursión en **alcance** en la administración de los fondos públicos cuando la conducta no sea subsumible en ninguno de los tipos que se contemplan en las letras siguientes.

b) La administración de los recursos y demás derechos de la Hacienda Pública sin sujeción a las disposiciones que regulan su liquidación, recaudación o ingreso en el Tesoro.

c) Los compromisos de gastos, reconocimiento de obligaciones y ordenación de pagos sin crédito suficiente para realizarlos o con infracción de lo dispuesto en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, o en la de Presupuestos u otra normativa presupuestaria que sea aplicable.

d) La omisión del trámite de intervención previa de los gastos, obligaciones o pagos, cuando ésta resulte preceptiva o del procedimiento de resolución de discrepancias frente a los reparos suspensivos de la intervención, regulado en la normativa presupuestaria.

e) La ausencia de justificación de la inversión de los fondos a los que se refieren los artículos 78 y 79 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, o, en su caso, la normativa presupuestaria equivalente de las administraciones distintas de la General del Estado.

f) El incumplimiento de la obligación de destinar íntegramente los ingresos obtenidos por encima de los previstos en el presupuesto a la reducción del nivel de deuda pública de conformidad con lo previsto en el artículo 12.5 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, y el incumplimiento de la obligación del destino del superávit presupuestario a la reducción del nivel de endeudamiento neto en los términos previstos en el artículo 32 de la citada Ley.

g) La realización de operaciones de crédito y emisiones de deudas que no cuenten con la preceptiva autorización o, habiéndola obtenido, no se cumpla con lo en ella previsto o se superen los límites previstos en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, y en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

h) La no adopción en plazo de las medidas necesarias para evitar el riesgo de incumplimiento, cuando se haya formulado la advertencia prevista en el artículo 19 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril.

i) La suscripción de un Convenio de colaboración o concesión de una subvención a una Administración Pública que no cuente con el informe favorable del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas previsto en el artículo 20.3 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril.

j) La no presentación o la falta de puesta en marcha en plazo del plan económico-financiero o del plan de reequilibrio de conformidad con el artículo 23 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril.

k) El incumplimiento de las obligaciones de publicación o de suministro de información previstas en la normativa presupuestaria y económico-financiera, siempre que en este último caso se hubiera formulado requerimiento.

l) La **falta de justificación de la desviación**, o cuando así se le haya requerido la falta de inclusión de nuevas medidas en el plan económico-financiero o en el plan de reequilibrio de acuerdo con el artículo 24.3 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril.

m) La **no adopción de las medidas previstas en los planes económico-financieros y de reequilibrio**, según corresponda, previstos en los artículos 21 y 22 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril.

n) La no adopción del acuerdo de no disponibilidad o la no constitución del depósito, cuando así se haya solicitado, previstos en el artículo 25 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril.

ñ) La no adopción de un acuerdo de no disponibilidad, la no constitución del depósito que se hubiere solicitado o la falta de eje-

cución de las medidas propuestas por la Comisión de Expertos cuando se hubiere formulado el requerimiento del Gobierno previsto en el artículo 26.1 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril.

o) El incumplimiento de las instrucciones dadas por el Gobierno para ejecutar las medidas previstas en el artículo 26.1 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril.

p) El **incumplimiento de la obligación de rendir cuentas** regulada en el artículo 137 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria u otra normativa presupuestaria que sea aplicable.

La comisión de las infracciones previstas dará lugar a la imposición de **sanciones** como la destitución en los cargos públicos que ocupe el infractor, la no percepción de pensiones indemnizatorias, la obligación de restituir las cantidades indebidamente percibidas y la obligación de indemnizar a la Hacienda Pública. Debe señalarse que estas sanciones se inspiran en las ya previstas en la Ley 5/2006, de 10 de abril, de conflictos de intereses de miembros del Gobierno y de los Altos Cargos de la Administración General del Estado.

Además, se establece la previsión de que los autores de infracciones muy graves no puedan ser nombrados para ocupar determinados cargos públicos durante un periodo de entre 5 y 10 años.

El **Consejo de Transparencia y Buen Gobierno** es el órgano que tiene por finalidad promover la transparencia de la actividad pública, velar por el cumplimiento de las obligaciones de publicidad, salvaguardar el ejercicio de derecho de acceso a la información pública y garantizar la observancia de las disposiciones de Buen Gobierno. El Consejo de Transparencia y Bueno Gobierno estará compuesto por los siguientes órganos:

- a) La Comisión de Transparencia y Buen Gobierno.
- b) El Presidente del Consejo de Transparencia y Buen Gobierno.

La **Comisión de Transparencia y Buen Gobierno** estará compuesta, entre otros, por **un representante del Tribunal de Cuentas**.

Organizaciones como **Transparencia Internacional España**, consideran que la Ley de Transparencia supone un importante avance social y un cauce fundamental para mejorar la participación ciudadana, pero critica el **déficit de independencia del Consejo de Transparencia y Buen Gobierno**, fundamentando su posi-

ción en que el Presidente Consejo de Transparencia es nombrado por el Gobierno y que no existe una regulación suficiente del régimen de infracciones y sanciones por incumplimiento de la ley.

3.º Proyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.-2013

La reforma introduce una **nueva tipificación de la malversación** como un supuesto de administración desleal de fondos públicos. De este modo se incluyen dentro del ámbito de la norma, junto con las conductas de desviación y sustracción de los fondos públicos (pues también administra deslealmente o malversa los fondos ajenos administrados quien se enriquece con ellos), otros supuestos de **gestión desleal con perjuicio para el patrimonio público**. Al igual que en el caso de los particulares, la apropiación indebida de bienes por parte del funcionario es sancionada con una pena equivalente a la de la gestión desleal.

Se incluye un supuesto agravado que es aplicable en todos los casos de acusación de un **perjuicio al patrimonio público** superior a 50.000 euros, y se prevé una agravación mayor de la pena (que permite alcanzar penas de hasta doce años de prisión), en los casos de especial gravedad.

Para los casos de menor gravedad, en los que la entidad del perjuicio patrimonial no exceda de 4.000 euros, se mantiene un tipo atenuado para el que está previsto un marco penal amplio que permita a los Tribunales ajustar la pena a las circunstancias del caso y, en cualquier caso, la imposición de penas superiores a las actualmente previstas.

Se crea, dentro del libro II del **Código Penal**, una nueva sección referida a los «**Delitos de corrupción en los negocios**», en el que se incluyen los **delitos de pago de sobornos** para obtener ventajas competitivas (se trate de corrupción en el sector privado o de la corrupción de un agente público extranjero).

Esta modificación se aprovecha también para introducir algunas mejoras técnicas en la regulación de estos delitos que tienen por objeto garantizar la aplicación de estos preceptos en todos los casos en los que, mediante el pago de sobornos, en beneficio propio o de tercero, se obtienen posiciones de ventaja en las relaciones económicas. En el caso de la regulación del cohecho transnacional, se modifica su marco penal, y se solucionan las dificultades que

pudiera plantear la concurrencia de esta norma con las que regulan el cohecho en el Código Penal. Con esta finalidad, se precisa que la norma solamente dejará de ser aplicada cuando los hechos puedan ser castigados con una pena más grave en otro precepto del Código, si bien se dispone que, en todo caso, se impondrá la pena de prohibición de contratar con el sector público y de recibir subvenciones o ayudas pública, beneficios o incentivos fiscales, o de intervenir en transacciones comerciales de trascendencia pública.

La regulación se completa con la inclusión de un tipo agravado aplicable en los casos de especial trascendencia, la regulación de los criterios de conexión que permitan extender la jurisdicción de los Tribunales españoles para perseguir esta forma de delincuencia y, en el caso del cohecho, la remisión a la nueva definición funcional de funcionario público introducida en el nuevo artículo 427.

Asimismo, se introduce dentro de los delitos relativos al mercado una nueva figura delictiva que sanciona a los representantes o administradores de hecho o de derecho que dejan de adoptar las medidas necesarias para evitar la comisión de delitos, entendiéndose por tales medidas las expresadas en los nuevos números 2 y 3 del artículo 31 bis.

4.º *Ley Orgánica 6/2013, de 14 de noviembre, de creación de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal.-2013 (BOE 15 de noviembre de 2013)*

Con esta **Ley Orgánica**, se intenta reforzar el compromiso de lograr un control eficaz del cumplimiento de los **objetivos de estabilidad presupuestaria y deuda pública** mediante la introducción de nuevos mecanismos de supervisión y transparencia en las políticas fiscales de las distintas Administraciones Públicas.

La razón de la creación de este organismo se fundamenta en la necesidad de supervisar el efectivo cumplimiento de los objetivos vinculados a la estabilidad presupuestaria y control de gasto, que ya motivaron la reforma del artículo 135 de la Constitución, por ello legislador crea un organismo con plena autonomía funcional e institucional. Algunos consideran que estas funciones se podrían haber atribuido al Tribunal de Cuentas, reforzando con ello sus competencias.

Su carácter de Ley Orgánica se justifica en el desarrollo del principio de estabilidad presupuestaria consagrado en el artícu-

lo 135 de la Constitución. Por ello la presente Ley se aprueba en desarrollo del artículo 135 del texto constitucional. En este sentido, el constituyente permite la posibilidad de regular mediante ley orgánica aquellos aspectos que afecten al cumplimiento por las Administraciones Públicas de los principios contenidos en dicho artículo, siendo por tanto la Ley Orgánica 6/2013 complementaria de la Ley Orgánica 2/2012, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

Se crea la **Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal**, que velará por el estricto cumplimiento de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera mediante la evaluación continua del ciclo presupuestario, del endeudamiento público, y el análisis de las previsiones económicas. Con ese fin, la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal valorará las previsiones macroeconómicas que se incorporen a los proyectos de presupuestos y escenarios a medio plazo y analizará la implementación y la ejecución de las políticas fiscales, con la finalidad de detectar de forma temprana las posibles desviaciones en los objetivos perseguidos. Además, podrá formular, cuando considere, las opiniones que estime oportunas sobre los asuntos previstos en ésta u otras leyes.

Para garantizar la independencia y efectividad de sus actuaciones, la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal deberá contar con los **medios materiales y humanos necesarios**, contando con profesionales cualificados y acreditados de la experiencia necesaria para realizar las especiales tareas encomendadas.

Los **informes preceptivos** que debe realizar la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal y entre los que se encuentra el **informe sobre las previsiones económicas** realizadas por el Gobierno de la Nación, el **informe sobre el Programa de Estabilidad** realizado en el marco del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, un informe **anual sobre el análisis de la ejecución presupuestaria, la deuda pública y la regla de gasto**, y el **informe previo a la aprobación de los planes económicos-financieros**. Asimismo, recoge la posibilidad de que la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal informe sobre la conveniencia de activar las medidas preventivas, correctivas y coercitivas previstas en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, la concurrencia de las circunstancias excepcionales a las que hace referencia el artículo 11.3 de la citada Ley Orgánica y sobre la sostenibilidad de las finanzas

públicas a largo plazo o cualquier otro asunto cuando así lo disponga una ley.

Se puede destacar:

A) La regulación de la **composición y organización de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal**, así como el nombramiento y causas de cese de su Presidente, que tiene la consideración de alto cargo, y por tanto, estará sometido a las obligaciones de rendición de cuentas y transparencia que la legislación determine, y, en particular, a la Ley de los conflictos de intereses de los miembros del Gobierno y de los altos cargos de la Administración General del Estado de 2006. En este sentido, se establece un modelo unipersonal apoyado por un Comité directivo al que podrán asistir expertos de reconocido prestigio a solicitud de su Presidente.

B) El **Presidente** es un cargo de dedicación exclusiva, estando sujeto al régimen de incompatibilidades de los altos cargos de la Administración General del Estado, y será incompatible con el ejercicio de cualquier actividad profesional pública o privada, retribuida o no, salvo que sean inherentes a su condición de Presidente de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal.

El **Presidente es nombrado** por el **Consejo de Ministros** a propuesta del Ministro de Hacienda por un periodo de seis años no renovables y previa comparecencia de la persona propuesta para el cargo ante la Comisión correspondiente del Congreso de los Diputados, debiendo recaer el nombramiento entre «personas de **reconocido prestigio y experiencia mínima de diez años de ejercicio profesional en materias** de análisis presupuestario, económico y financiero del sector público, **valorándose especialmente su independencia y objetividad** de criterio». Destaquemos la presencia de los conceptos jurídicos indeterminados: independencia y objetividad de criterio, que deberán valorarse necesariamente al efectuarse el nombramiento. El problema es el cómo.

De igual manera es destacable que en la Ley 3/2013, de creación de la **Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia**, el **mandato de los miembros** del Consejo es de **seis años, sin posibilidad de reelección**.

Como aspectos curiosos podemos mencionar los siguientes:

1.º La independencia funcional, regulada en el artículo 7:

1. La Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal actuará, en el desarrollo de su actividad y para el cumplimiento de sus fines, con plena independencia orgánica y funcional.

Ni su Presidente, ni los miembros de los órganos ni el resto de personal de la Autoridad podrán solicitar o aceptar instrucciones de ninguna entidad pública o privada.

2. Sin perjuicio de lo anterior y a efectos puramente organizativos y presupuestarios, la Autoridad **se adscribe al Ministerio de Hacienda** y Administraciones Públicas a través del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. Esta adscripción en ningún caso afectará a su autonomía e independencia funcional.

2.º El régimen jurídico del personal, regulado en el artículo 9:

1. El personal al servicio de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal será con carácter general funcionario de carrera de las Administraciones Públicas o, en su caso, personal laboral procedente de organismos nacionales o internacionales con funciones de control o análisis económico, fiscal, presupuestario o financiero.

2. La selección, formación, provisión de puestos de trabajo, movilidad, retribuciones y régimen disciplinario de su personal se regirá por lo previsto en esta Ley, por el Estatuto Básico del Empleado Público y por la restante legislación del Estado en materia de función pública.

En todo caso, la selección del personal laboral al que se refiere el apartado 1 de este artículo se realizará conforme a criterios de publicidad, mérito y capacidad.

3. El currículum vitae de todo el personal al servicio de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal estará publicado en su web, incluido el de su Presidente y Directores de división.

El **Comité técnico de cuentas nacionales** conformado por el **Instituto Nacional de Estadística, el Banco de España y la Intervención General del Estado** como órganos competentes en la elaboración de las **cuentas nacionales** de las unidades que componen

el sector de las Administraciones Públicas y de las sociedades financieras y no financieras públicas.

En este sentido, se contempla que el citado Comité pueda efectuar actuaciones de verificación y contraste de la información suministrada desde las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales, aspecto recomendado por los órganos europeos competentes en materia de contabilidad nacional. Asimismo, el citado grupo facilitará sus informes a la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal.

Es preciso destacar la no participación ni del Tribunal de Cuentas, ni de los OCEX.

Por último, la disposición adicional segunda crea la **tasa de supervisión, análisis, asesoramiento y seguimiento de la política fiscal**, y regula sus principales elementos. La citada tasa será la **principal fuente de financiación de la Autoridad**, favoreciéndose, según la ley, de este modo su **independencia**.

2.º Iniciativas de los grupos políticos de la oposición

El **grupo parlamentario socialista** destaca por tres proposiciones:

1.º Proposición de Ley Orgánica de modificación de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, 2013

La **Ley Orgánica 2/1982, del Tribunal de Cuentas**, prevé que el Tribunal puede exigir la colaboración de todas las entidades que integran el sector público, que estarán obligadas a suministrarle cuantos datos, estados, documentos, antecedentes o informes solicite relacionados con el ejercicio de sus funciones fiscalizadora o jurisdiccional.

Por su parte, el artículo 30 de la **Ley 7/1988, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas**, regula, de forma general, dicho deber de colaboración, alcanzando a cualesquiera personas, naturales o jurídicas, respecto de los bienes, fondos, efectos o caudales públicos que tengan en depósito, custodia o administración o en cuya gestión hayan participado o participen por cualquier causa, así como a las personas físicas o jurídicas perceptoras de subvenciones u otras ayudas del sector público.

Con posterioridad, la Ley Orgánica 8/2007, sobre financiación de los partidos políticos, ha establecido concretos deberes de colaboración, tanto de los propios partidos políticos, como de las entidades que hubieran mantenido relaciones de naturaleza económica con los mismos, previsiones coherentes con la competencia exclusiva del Tribunal de Cuentas para la fiscalización de su actividad económico-financiera, que se extiende al control de la legalidad de sus recursos públicos y privados así como a su regularidad contable.

En materia de donaciones a los partidos políticos, ha podido comprobarse que las procedentes de sociedades y demás personas jurídicas han incumplido sistemáticamente, en el seno de alguna formación política, tanto los límites referidos al importe máximo de sus cuantías como los relativos a la prohibición de que las mismas no provengan de empresas que, mediante contrato vigente, presten servicios o realicen obras para las Administraciones Públicas, organismos públicos o empresas de capital mayoritariamente público.

Las funciones y competencias atribuidas al Tribunal de Cuentas exigen contemplar, de forma específica, el deber de **colaboración de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria así como de la Seguridad Social**, previendo cauces estables de suministro de información.

Para hacer efectiva la fiscalización del Tribunal de Cuentas sobre la actividad de los partidos políticos y evitar que los informes de fiscalización se retrasen indebidamente se hace necesario reducir a la mitad el plazo en que el Tribunal de Cuentas debe remitir su informe de fiscalización a las Cortes Generales.

2.º Proposición de Ley Orgánica de modificación de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos. 2013

En materia de donaciones a los partidos políticos, ha podido comprobarse que las procedentes de sociedades y demás personas jurídicas han incumplido sistemáticamente, en el seno de alguna formación política, tanto los límites referidos al importe máximo de sus cuantías como los relativos a la prohibición de que las mismas no provengan de empresas que, mediante contrato vigente, presten servicios o realicen obras para las Administraciones Públi-

cas, organismos públicos o empresas de capital mayoritariamente público.

Por lo anterior, resulta imprescindible revisar la actual normativa, acogiendo el principio general de prohibición de las donaciones procedentes de sociedades y demás personas jurídicas, al objeto de impedir de forma efectiva que dichas donaciones pretendan, en última instancia, la obtención de un ilegítimo beneficio económico para las actividades empresariales o un tratamiento privilegiado de los intereses particulares de cualquier tipo de entidad.

Adicionalmente, se reducen a la mitad, tanto el plazo de remisión al Tribunal de Cuentas de las cuentas anuales consolidadas debidamente formalizadas de los partidos políticos, como el plazo para la emisión por parte del Tribunal del informe de fiscalización relativo a la legalidad de los recursos públicos y privados de los partidos políticos y la regularidad contable de sus actividades económico-financieras, con el fin de que el correspondiente informe del Tribunal sea presentado a las Cortes Generales en el último trimestre del año siguiente al que se refieran las cuentas.

Se modifica el art. 16.3 «El Tribunal de Cuentas, en el plazo de **tres meses** desde la recepción de la documentación señalada en el artículo 14 de la presente Ley, emitirá **un informe** sobre su regularidad y adecuación a lo dispuesto en esta Ley, o, en su caso, se harán constar expresamente cuantas infracciones o prácticas irregulares se hayan observado.»

3.º Proposición de Ley Orgánica de reforma del Código Penal, 2013

– En primer lugar se propone un incremento en los plazos de prescripción de la infracción.

– En segundo lugar se incorporan cuatro nuevos artículos, referidos a los delitos cometidos con ocasión de la financiación a partidos políticos. Se prevé un nuevo tipo penal para los representantes legales y administradores de hecho o de derecho de partidos políticos, que falseen, manipulen o alteren sus cuentas. Además se prevé sanción penal para los representantes legales y administradores de hecho o de derecho de partidos políticos que de manera reiterada realicen conductas tipificadas como infracciones de la Ley Orgánica 8/2007, de Financiación de Partidos Políticos.

Se establece un nuevo tipo penal para sancionar a quienes favorecen la corrupción, ofreciendo donaciones que no respetan el marco de la Ley de Financiación de Partidos Políticos.

Finalmente, se incorpora un nuevo tipo delictivo para sancionar penalmente, como **enriquecimiento injustificado de autoridades y funcionarios públicos**, el incremento de sus bienes o patrimonio sin poder acreditar su procedencia.

Segundo. Propuestas de expertos, organizaciones, iniciativas de los medios de comunicación y de la opinión pública al margen de actividad parlamentaria

Las propuestas efectuadas por expertos y organizaciones al margen de actividad parlamentaria y las referidas a los medios de comunicación social. Entre esas organizaciones destacadas podemos mencionar desde hace años a **Transparencia Internacional**, prestigiosa organización no gubernamental con sede en Berlín, destacando la sección española presidida por **Jesús Lizcano**. También las referidas a los medios de comunicación social y a la opinión pública.

Es opinión general la idea de reforzar y ampliar las competencias y los medios del Tribunal de Cuentas. Esa dotación de competencias llega en algunos casos a la atribución de competencias sancionadoras. La necesidad de dotar de más medios personales y materiales, en una palabra presupuestarios, al Tribunal de Cuentas es fundamental para que pueda realizar un eficaz y puntual control del gasto público.

Desde los medios de comunicación se pide los informes del Tribunal de Cuentas sean más cercanos en el tiempo, más claros y concluyentes.

Es de destacar la polémica creada por la economista y corresponsal alemana **Stefanie Claudia Müller**, que en un artículo sobre la corrupción, manifestaba que «las razones verdaderas de la crisis de España nada tienen que ver con salarios demasiado altos (un 60% de la población ocupada gana menos de 1.000 euros/mes, pensiones demasiado altas, la pensión media es de 785 euros, el 63% de la media de la UE-15) o pocas horas de trabajo, como se ha transmitido a veces desde Alemania. A España tampoco le falta talento, ni capacidad empresarial ni creatividad. Tiene grandes pensadores, creativos, ingenieros, médicos excelentes y gestores de primer nivel. La

razón de la enfermedad de España es un modelo de Estado inviable, fuente de todo nepotismo y de toda corrupción».

El **Consejo de Europa** adoptó en 2003 una recomendación sobre las medidas que deberían adoptar los Estados en sus respectivas legislaciones para combatir la corrupción. Además se creó **GRECO**, acrónimo de **Grupo de Estados Contra la Corrupción**, al que se encargó el seguimiento de las medidas adoptadas por los Estados firmantes.

También ha sido muy criticado de los **medios de comunicación** el ritmo que lleva el Tribunal de Cuentas para la aprobación de algunos informes (así se ha aprobado en 2013 el Informe sobre la contabilidad de los partidos políticos de 2008 y en un solo acto, en octubre de 2013, se aprobaron conjuntamente los informes de 2009, 2010 y 2011), no parece que esta sea una cuestión que deba preocupar demasiado a los responsables de los partidos porque cuando llega el Tribunal de Cuentas, ya está todo prescrito. Por otra parte los Informes del Tribunal de Cuentas, son de regularidad, no ofrecen información significativa para identificar a los donantes, en el caso de donaciones que no se ajusten a los límites legales. Por otra parte el fin de las instituciones son los intereses generales de los ciudadanos para cuyo servicio fueron creadas y que se concretan en las leyes que las regulan. Así la finalidad institucional de la Fiscalía es perseguir los delitos y hacer respetar el Estado de Derecho, la del CGPJ es garantizar la independencia de jueces y tribunales, la del Tribunal de Cuentas es el control de las cuentas públicas. Si este fin se desvanece la institución se debilita. Los mejores funcionarios (en el sentido de más leales a los fines de la institución) la abandonarán activa o pasivamente, dejando el campo libre a los más venales o más acomodaticios, con lo que se consumará el desastre. Y los ciudadanos se preguntarán, para qué les sirve un Tribunal de Cuentas que no controla las cuentas de nadie. (Opiniones del **Blog jurídico ¿Hay Derecho?**)

España es el segundo país donde más aumenta la percepción de corrupción. Según el *índice de percepción de la corrupción* que publica Transparencia Internacional, **España ha caído 10 puestos** (de la posición 30 a la 40 en tan solo un año), por detrás de Polonia, y justo delante de Cabo Verde. En este índice, realizado a partir de una encuesta realizada a expertos, España cede seis puntos con respecto al año pasado 2012.

Se trata de la peor calificación en el Índice sobre Percepción de la Corrupción en 15 años. Desde 1997, España no bajaba de los 60 puntos, y se convierte en el segundo país que pierde más puntos, junto a Gambia, Malí, Guinea y Libia. En la Unión Europea, Grecia se mantiene como el país con un mayor nivel de percepción de corrupción, aunque ha ganado cuatro puntos respecto al año anterior y ha subido al puesto 80 frente al 94 que ocupó en 2012. En el índice, suelen figurar en los primeros puestos Dinamarca, Finlandia, Suecia, Noruega y Nueva Zelanda. En la presentación del informe de Transparencia Internacional, se ha distinguido en España, la corrupción política de la administrativa, que se considera prácticamente inexistente. Los expertos presentes en el acto ven que España se desliza por la pendiente de la corrupción (**Manuel Villoria**, Catedrático de Universidad). «En Polonia -situado un puesto por encima que España en el índice- hubo 3.000 sentencias por corrupción el año pasado, en España hubo unas 90. Hay impunidad».

Jesús Sánchez Lambás, Vicepresidente de la Fundación Ortega y Gasset, ha alertado de las consecuencias de la percepción de la corrupción en España para la recuperación económica señalando que los países que presentan mayores índices de corrupción representan mayor riesgo país. Sánchez Lambás también criticó que la tras la aprobación de la Ley de Transparencia no se hayan puesto en marcha «acciones de formación y capacitación a funcionarios», quienes deberán incorporar la ley a sus funciones.

Sobre la Ley de Transparencia, **Manuel Villoria** destacó que el Consejo de Transparencia que contempla la ley no es un órgano independiente. Sin embargo, el **Presidente de Transparencia Internacional en España, Jesús Lizcano**, pidió «explotar» la ley solicitando información y fue optimista dado que «ahora tenemos jueces más beligerantes» contra la corrupción.

Consideraciones finales sobre la corrupción y las reformas legales que pudieran afectar a los órganos de control como el Tribunal de Cuentas

En primer lugar en todo caso es mejor tener una **Ley** que regule los aspectos de un problema, que no tener ninguna norma. Uno de los problemas de la corrupción es que hay aspectos que no están regulados y esto favorece la actuación de los corruptos al encontrarse en la impunidad (pensemos por ejemplo en la ley de transparencia).

En segundo lugar es importante que exista una **autoridad autónoma e independiente** del Gobierno con **competencias y medios suficientes** para poder exigir el cumplimiento de la ley.

En tercer lugar, la ley debe regular un **régimen de infracciones y sanciones**, residenciadas en el órgano al que nos acabamos de referir.

En todo caso es importante la **especialización y la profesionalización** del órgano de control. En este caso, eso sólo se logra a partir de lo que se denomina **cultura de la excelencia y de la ejemplaridad**, estableciendo las bases que permitan a largo plazo contar con un **grupo de profesionales especializados, motivados y bien retribuidos**. En **Francia** el prestigio del **Consejo de Estado** lo es por la cualificación de su personal técnico y de su independencia del Gobierno.

Sobre este particular conveniente mencionar un hecho importante que pone de manifiesto la necesidad de unos órganos de control independientes y autónomos del poder político formados con **funcionarios técnicos especializados**.

Un **ejemplo** significativo de las consecuencias graves que implica no tener unos órganos técnicos especializados e independientes es el relativo a la seguridad nuclear. Los accidentes nucleares más importantes ocurridos hasta ahora son los de **Chernóbil** –antigua Unión Soviética– en 1986 y el de **Fukushima** –Japón– en 2011. En el primero, el accidente se produjo por la negligencia y falta de preparación de los técnicos de la central, unido a un deficiente diseño. No había una autoridad de control independiente del gobierno. El primer desalojo de la población cercana se produjo a las 36 horas y la segunda evacuación se produjo 6 días después del accidente, para entonces esa población estaba altamente contaminada. En el segundo el origen del accidente no fue humano sino una ola de 14 metros, provocada por un maremoto y un terremoto, y a las 6 horas del accidente se evacuó a la población más cercana, aun así se criticó a la autoridad de nuclear por no ser suficientemente independiente de las empresas eléctricas.

Antonio Muñoz Molina, Académico de la Real Academia Española y Premio Príncipe de Asturias de las Letras, nos dice en su ensayo «**Todo lo que era sólido**» que tenemos una administración hipertrofiada y politizada y que hemos mirado con demasiada tolerancia la incompetencia y la corrupción. Asimismo señala: «Hay que exigir de manera eficaz la limitación de mandatos, las listas

electorales abiertas, la profesionalidad y la independencia de la administración, la revisión cuidadosa de toda la maraña de organismos y empresas oficiales para decidir aligerarse o suprimirse, a qué límites estrictos tienen que estar sujetos el número de puestos y las remuneraciones, qué normas se deben eliminar para que no interfieran dañinamente con las iniciativas empresariales capaces de crear verdadera riqueza, etc. Hay que defender sin timidez ni mala conciencia el valor de lo público, que lleva tantos años sometido obstinadamente al descrédito, a la interesada hipocresía de los que lo identifican siempre con la burocracia y la ineficiencia y celebran por comparación el presunto dinamismo de la empresa privada, y a continuación aprovechan contratos públicos amañados para enriquecerse, y renegando del Estado saquean sus bienes y se quedan a bajo precio y a beneficio de unos pocos lo que había pertenecido a todos, lo mismo una red de trenes que el suministro de agua de una ciudad». Destaquemos para finalizar las palabras de **Antonio Muñoz Molina** en su discurso en la entrega del Premio Príncipe de Asturias de las Letras de 2013 diciendo «Es casi frívolo divagar sobre la falta de correspondencia entre el mérito y el éxito en literatura en un mundo donde los que trabajan ven menguados sus salarios mientras los más pudientes aumentan obscenamente sus beneficios, en un país asolado por una crisis cuyos responsables quedan impunes mientras sus víctimas no reciben justicia, donde la rectitud y la tarea bien hecha tantas veces cuentan menos que la trampa o la conexión clientelar».

Nota. El presente trabajo ha sido modificado para actualizarlo por las numerosas normas aprobadas en el mes de diciembre de 2013.

Presente y futuro de la Jurisdicción Contable

José Manuel Suárez Robledano

Consejero del Tribunal de Cuentas de España

1. LA REGULACIÓN ACTUAL

La normativa o regulación legal actualmente vigente en materia de jurisdicción contable, con su base constitucional *indiscutible* contenida en párrafo segundo del artículo 136.2 de la Constitución Española¹, está contenida en la inicial Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de 12 de mayo de 1982 (Ley 2/1982) y en la posterior Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas de 5 de abril de 1988 (Ley 7/1988), habiéndose dictado ésta última Ley Ordinaria atendiendo a la previsión al respecto contenida en la Disposición Final 3.^a de la primera de las citadas, concretamente en cuanto al mandato referente a la *regulación de los distintos procedimientos*.

El citado mandato, en realidad, era, más bien, de complemento o de aditamento a la regulación escasa, pero existente, de carácter procesal contenida en la primigenia Ley Orgánica de 1982. Ello era así porque la normativa orgánica de 1982, entre otros extremos referentes a dicha regulación procedimental, ya se decantaba por establecer unos a modo de *principios orgánicos* esenciales referidos a la unicidad y territorialidad de la jurisdicción contable

¹ Señala dicho precepto, en su segundo inciso, que el *Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de su propia jurisdicción, remitirá a las Cortes Generales un informe anual en el que, cuando proceda, comunicará las infracciones o responsabilidades en que, a su juicio, se hubiere incurrido.*

(artículos 1 y 17), a la función dual –junto a la fiscalizadora– propia del Tribunal de Cuentas consistente en el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos (artículo 2), a la garantía de independencia y de legalidad (artículo 5), al deber general de colaboración de todas las entidades públicas con el Tribunal de Cuentas también en su función jurisdiccional (artículo 7) y a la competencia del Tribunal Constitucional para resolver los conflictos de competencias o de atribuciones que se suscitaren, sin que los requerimientos de inhibición que se hicieran al primero suspendieran en ningún caso el procedimiento jurisdiccional contable respectivo (artículo 8)².

El *ámbito u objeto material del enjuiciamiento contable* quedaba enmarcado también en la inicial Ley Orgánica, que se reiteraba era una jurisdicción propia y exclusiva del Tribunal de Cuentas, como el referido a las cuentas que deben rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos. Además, *como descripción de la realidad contable ordinaria a enjuiciar*, la jurisdicción contable se extendería a los alcances de caudales o efectos públicos así como a las obligaciones accesorias establecidas en garantía de dicha gestión (artículo 15), excluyéndose las competencias propias de las jurisdicciones constitucional, contencioso-administrativa, penal, civil o laboral (artículo 16).

Como es natural, y a los solos efectos de una cosa juzgada o eficacia material restringida al ámbito propio de la jurisdicción contable, los órganos del enjuiciamiento contable podrán resolver todas aquellas *cuestiones incidentales o prejudiciales* relacionadas directamente con la responsabilidad contable, salvo las penales, que se susciten como requisitos procesales previos, en los juicios contables, para poder efectuar o no una declaración de responsabilidad contable. Por supuesto, entre ellas, las referidas a la propia *competencia objetiva de la jurisdicción especializada*, que puede suscitarse in-

² Se llegó a plantear, incluso, una Consulta (la 3/1988, de 4 de noviembre) a la Fiscalía General del Estado referida a *los efectos de la posible discrepancia entre normas de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de 12-5-1982 y la Ley Ordinaria de Funcionamiento de este Tribunal de 5 de abril de 1988*. Parece que las dudas surgieron en la propia Fiscalía ante el Tribunal de Cuentas, siendo la citada Consulta clara en el sentido de tener que plantearse, en su caso, cuestión de constitucionalidad para dejar de aplicar normas contenidas en una Ley Ordinaria, procurando resolverse las posibles antinomias coordinando o haciendo compatibles las normas de la Ley Orgánica y de la Ley de Funcionamiento, siempre en la medida de lo posible.

cluso de oficio por el Departamento o la Sala de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas (artículos 17 y 46.1). Al no tener prioridad la jurisdicción penal sobre la contable sino en cuanto a la instrucción y juicio de tales causas, se establece, de una parte, la *expresa posibilidad de juicios penales y contables paralelos sobre unos mismos hechos*, así como que *la responsabilidad civil será determinada por el Tribunal de Cuentas en su ámbito propio* (artículo 18).

También en el ámbito de los principios orgánicos y jurisdiccionales, se establece en la Ley Orgánica que, de entre los órganos del Tribunal de Cuentas de carácter jurisdiccional, deben mencionarse (artículo 19) a la Sección de Enjuiciamiento y a los Consejeros de Cuentas, por supuesto, integrados en la misma. El Presidente de la Sección de Enjuiciamiento es designado por el Pleno del Tribunal, de entre sus miembros (artículo 30). En la dicha Sección de Enjuiciamiento se integran las Salas (artículo 24), en la actualidad solo una (aunque pudieran incrementarse en razón del número de asuntos pendientes), integradas por su Presidente y dos Consejeros de Cuentas, llamadas a conocer funcionalmente de los recursos de apelación y, en su caso, de queja (aunque no se diga aquí), interpuestos contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los Consejeros de Cuentas en los juicios de cuentas, los procedimientos de reintegro por alcance y los expedientes de cancelación de fianzas. Tal y como veremos y previó ya la Ley Orgánica, además, la Sala de Enjuiciamiento conocerá de los asuntos recurridos a ella así como de los que, en instancia, se determinen por la Ley de Funcionamiento. Este último resulta un caso absolutamente desconocido en la actualidad, pero pudiera establecerse en el futuro con base en *dicha extraña previsión*. La Sala estará asistida de uno o más Secretarios (en la actualidad, uno).

Por lo que respecta ya a los Consejeros de Cuentas adscritos a los Departamentos de Enjuiciamiento (3 en la actualidad), los mismos conocen de las materias anticipadas antes, según reitera el artículo 25 de la Ley Orgánica. Sus decisiones se dictarán en primera o única instancia, debiendo tenerse en cuenta que todas las decisiones jurisdiccionales son recurribles en apelación según la interpretación dada actualmente (en base a la genérica expresión del artículo 80.2 de la Ley de Funcionamiento, aunque no use la expresión *todas*) y no obstante la restricción que para la apelación de los juicios verbales se ha establecido en la posterior LEC 1/2000 cuando no superen la cuantía de los 3000 € (artículo 455.1). El artículo 49 de la Ley Orgánica prevé también los recursos de revisión

y de casación ante el Tribunal Supremo (Sala 3.^a en los supuestos previstos legalmente.

Todos los Consejeros de Cuentas son independientes e inamovibles durante su mandato (artículo 30.2). Todos los miembros del Tribunal de Cuentas, que a estos efectos *quedan íntegramente asimilados a los miembros de la Carrera Judicial*, estarán sujetos a las mismas incompatibilidades, causas de incapacidad y prohibiciones establecidas para los Jueces en la LOPJ (artículo 33), y están sujetos a la jurisdicción del Tribunal Supremo (Salas 1.^a o 2.^a por la posible *responsabilidad civil o penal* en la que puedan incurrir en el ejercicio de sus funciones, determinándose la disciplinaria conforme a la Ley de Funcionamiento (artículo 35)³.

Su *cese* solo tendrá lugar por renuncia aceptada por las Cortes Generales, agotamiento de su mandato, incapacidad, incompatibilidad o incumplimiento grave de los deberes del cargo (artículo 36). El artículo 25 de la Ley de Funcionamiento completa la disposición al determinar, de forma añadida, que el cese puede deberse a incurrir en responsabilidad disciplinaria derivada de incumplimiento grave de los deberes del cargo o por haber sido declarados los Consejeros civilmente responsables por dolo o condenados por delito doloso en Sentencia firme.

En lo referente a la Instrucción de los procedimientos de reintegro por alcance, las conocidas como *Actuaciones previas*, precedidas de la decisión de admisión en las llamadas *Diligencias Preliminares* del Consejero de Cuentas respectivo y de la propuesta de nombramiento de Instructor y seguidas de posible demanda en juicio verbal u ordinario atendiendo a la cuantía del alcance, el artículo 26 señala que aquellas serán de la competencia de los respectivos *Delegados Instructores*. Su designación, siendo cargo de obligatorio desempeño, se efectuará entre funcionarios públicos del Tribunal de Cuentas, de entre los que presten su servicio en la provincia en la que ha ocurrido el presunto alcance, y, por último, por los propios órganos de fiscalización de las respectivas Comunidades Autónomas que los tengan, *delegando* para ello y con posibilidad de avocación posterior, en todo caso, el Tribunal de Cuentas de España. No se alcanza a conocer caso alguno en el que se haya designado como Instructor a funcionario que no fuera del Tribunal de Cuentas o de órganos fiscalizadores autonómicos.

³ Debe tenerse en cuenta la concordancia de tales disposiciones con las contenidas en los artículos 56 y 57 de la LOPJ de 1985.

Existe una *Fiscalía ante el Tribunal de Cuentas*, siendo su Fiscal Jefe miembro nato del Tribunal, dependiente de la Fiscalía General del Estado (artículo 27), integrándose por dicho Alto funcionario del Ministerio Público, por el Teniente Fiscal y por Abogados Fiscales de plantilla.

Los artículos 46 a 49 de la Ley Orgánica establecen unos *principios referidos a los procedimientos judiciales, desarrollados en la Ley de Funcionamiento*, al determinar que la *ejecución* de las resoluciones jurisdiccionales contables se llevará a efecto por la propia jurisdicción contable (los respectivos Departamentos de Enjuiciamiento), siendo su competencia improrrogable y apreciable de oficio previa audiencia de las partes.

La *legitimación* para actuar en los procedimientos contables la ostentarán todos los que tengan interés directo en el asunto o fueren titulares de derechos subjetivos relacionados con el caso en cuestión. Las Administraciones públicas, para ejercitar sus acciones contables en lo jurisdiccional, no precisarán la previa declaración de lesividad de sus actos, *siendo pública la acción* para la exigencia de la responsabilidad contable, sin prestación de fianza o caución. Serán los Abogados del Estado los que representen y defiendan a la Administración Estatal, y respecto de las Comunidades Autónomas, Provincias y Municipios lo serán sus propios Letrados, los Abogados que designen o los Abogados del Estado.

En cuanto a los *legitimados pasivamente*, se establece expresamente que ante el Tribunal de Cuentas pueden comparecer los funcionarios y el personal de las entidades del sector público por sí mismos y asumir su propia defensa.

La Disposición Final 2.^a 2, en el ámbito de la *legislación supletoria*, añade cierta confusión no claramente deslindada, al establecer que en lo no previsto en la Ley Orgánica y en la de Funcionamiento se aplicarán la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, y las de Enjuiciamiento Civil y Criminal por éste orden de prelación. Luego veremos algo más sobre el tema de la supletoriedad y la confusión a la que puede dar lugar. Valga de muestra lo antes dicho sobre los recursos de apelación respecto de los juicios verbales de cuantía inferior a los 3.000 €.

La Ley de Funcionamiento de 1988, a modo de régimen procesal complementario y general de las actuaciones de Enjuiciamiento, comienza por decirnos que, entre otras finalidades, dicha Ley tiene por objeto la *regulación de los procedimientos* dirigidos al enjuici-

ciamiento de la responsabilidad contable (artículo 1). Lo cierto es que, como se verá a continuación, contiene, además, normas de carácter orgánico y jurisdiccional que complementan a las ya antes vistas de la Ley Orgánica.

Es el Presidente del Tribunal de Cuentas el que designa a los Consejeros que *completan* la Sala de Enjuiciamiento si no bastan los inicialmente designados para completarla, según turno de rigurosa rotación entre los mismos, mientras que al Pleno le corresponde *tener conocimiento* de la situación e incidencias de los procedimientos jurisdiccionales, *avocar* el conocimiento de cuestiones de responsabilidad contable y pasarlas a la Sección de Enjuiciamiento así como crear nuevas Salas de Enjuiciamiento, conocer de los *incidentes de recusación* que afectaran a todos o a la mayor parte de los Consejeros integrantes de la Sala de Enjuiciamiento, establecer las *delegaciones del Tribunal para la instrucción* de las actuaciones o diligencias previas a la exigencia de responsabilidad contable, y proponer a las Cortes Generales el *planteamiento de conflictos sobre las atribuciones o competencias* del Tribunal (artículos 2 y 3).

La Comisión de Gobierno del Tribunal de Cuentas, por su parte, tiene, entre otras, las demás funciones no atribuidas al Pleno específicamente en materia de personal y régimen de Trabajo, concretamente la *designación de los Delegados Instructores* una vez admitido a trámite un asunto por el correspondiente Departamento de Enjuiciamiento (artículo 6).

En la Sección de Enjuiciamiento (artículo 11) existirá una *unidad administrativa o de apoyo* a su correcto funcionamiento encargada de la tramitación y vigilancia de las actuaciones instructoras previas a la exigencia de las responsabilidades contables en los procedimientos de reintegro por alcance. Preparará una *Memoria anual* de las actuaciones jurisdiccionales y una propuesta al Pleno, y le someterá propuestas de modificaciones en la estructura de la Sección sentando *cráterios de reparto* de los asuntos (artículo 12).

Los Consejeros de Cuentas titulares de los respectivos Departamentos de Enjuiciamiento, además de las competencias jurisdiccionales de instancia para toda España y con exclusividad, ejercerán la *vigilancia e inspección sobre los procedimientos* de su competencia y la *potestad disciplinaria sobre el personal en el caso de faltas leves*. Pueden *abstenerse y ser recusados* cuando concurra justa causa para ello, siendo ellas las previstas en la LOPJ y en la LEC 1/2000, sustanciándose por las reglas previstas en dichas Leyes (artículos 14 y 15).

También en el citado aspecto orgánico, la Fiscalía ante el Tribunal de Cuentas se regirá por los principios de unidad de actuación y dependencia jerárquica, con sujeción a los de legalidad e imparcialidad. El artículo 16 establece funciones específicas referidas a la emisión de *dictamen escrito* en las Cuentas Generales y Memorias, Mociones y Notas del Tribunal, en orden a las posibles responsabilidades contables, *tener conocimiento de todos los procedimientos jurisdiccionales* para esclarecer las posibles responsabilidades contables y *ejercitar la acción de responsabilidad contable* deduciendo las pretensiones en los juicios de cuentas y en los procedimientos de reintegro por alcance.

Preveía la Ley de Funcionamiento, igualmente, la existencia de un, hasta la fecha, *nonnato* Gabinete Técnico dependiente de la Presidencia, con funciones de asesoramiento y apoyo (artículo 19). A su vez, la Abogacía del Estado tendrá las funciones legalmente atribuidas en la Ley Orgánica estando al frente un Abogado del Estado Jefe y otros Abogados del Estado, asumiendo la defensa y representación del propio Tribunal de Cuentas ante el Tribunal Constitucional y ante los órganos jurisdiccionales civil, penal, contencioso-administrativo y social en las formas establecidas para el Estado, sustituyéndose las autorizaciones del Gobierno por las del Pleno. De gran importancia, señala también el artículo 20, es la *función consistente en emitir los informes en Derecho que le interesen el Presidente, el Pleno, la Comisión de Gobierno y los Consejeros*.

De nuevo, también en lo orgánico, se regulan en los artículos 24 a 26 de la Ley de Funcionamiento los *derechos, deberes, situaciones y responsabilidades de los Consejeros de Cuentas*, estableciéndose que, como *deberes y derechos*, se les impone la obligación de ejercer sus funciones ateniéndose a los principios de imparcialidad y dignidad, cuidar del pronto y eficaz despacho de los asuntos, asistir a las reuniones correspondientes y no poder ser perseguidos por las opiniones expresadas en el ejercicio de sus funciones. Deben, igualmente, inhibirse de aquellos asuntos en los que hayan intervenido antes como responsables o asesores de las entidades afectadas, o personas de su familia hasta el 2.º grado de afinidad o consanguinidad.

Respecto de las *responsabilidades*, además de los casos de condena por delito doloso y por responsabilidad civil dolosa en Sentencia firme, la incapacidad, incompatibilidad o incumplimiento grave de los deberes del cargo se hará previo expediente contradictorio iniciado por acuerdo de la Comisión Mixta Congreso-Senado para las

Relaciones con el Tribunal de Cuentas o del Pleno del Tribunal, de carácter sancionador, siendo Instructor un Consejero elevándose por mayoría de $\frac{3}{4}$ a dicha Comisión para la oportuna resolución de aquel por la Cámara correspondiente y por la mayoría precisa para la elección del cargo. Cabe la suspensión del ejercicio de sus funciones como medida provisional acordada por el Pleno en caso de procesamiento por delito doloso.

El artículo 30 de la Ley de Funcionamiento establece un específico deber general de colaboración con el Tribunal de Cuentas, complementando la disposición del artículo 7 de la Ley Orgánica, sancionándose su posible incumplimiento con multa de hasta 900 euros, que puede ser reiterada de forma compulsiva, con la posible comisión de un delito de desobediencia grave, la comunicación derivada a la Comisión Mixta y la proposición de sanciones disciplinarias respecto de los responsables de la falta de colaboración acreditada.

Ya en sede de instrucción, bajo la mención ya adelantada de *actuaciones previas*, los artículos 45 a 48 disponen que los hechos posiblemente constitutivos de otras responsabilidades contables distintas del alcance deducidos de la comprobación de cuentas, o de los informes de fiscalización llevarán a que el Consejero de Cuentas, de oficio o a petición del Ministerio Fiscal o del Abogado del Estado, dando intervención al presunto responsable, acuerde formar *pieza separada* para la determinación de las responsabilidades. Concluida la misma, pasará a la Sección de Enjuiciamiento. Se trata del llamado *juicio de cuentas* que plantea cierta problemática actual de la que más adelante se tratará con mayor extensión.

En idéntica sede de actuaciones previas, si se tratare de hechos que *pueden constituir alcance*, definido en el artículo 72 de la propia Ley como el saldo deudor injustificado de una cuenta o la ausencia de numerario o de justificación en las cuentas que deben rendir las personas que tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, así como la malversación de caudales o efectos públicos entendida como su sustracción o el consentimiento para ello, o su aplicación a usos propios o ajenos de quien los tenga a su cargo, pasarán las actuaciones también a la Sección de Enjuiciamiento para admisión en *actuaciones preliminares* y decisión subsiguiente de nombramiento de Delegado Instructor por la Comisión de Gobierno, o de inadmisión. En este caso de archivo, previa audiencia del Ministerio Fiscal, Abogado del Estado y del posible comparecido en forma que hubiere deducido la acción de responsabilidad con-

table, cabe la interposición de recurso de apelación ante la Sala de Enjuiciamiento.

Nombrado Delegado Instructor, en su caso y tras la admisión decretada por el Consejero responsable del Departamento de Enjuiciamiento, ya en sede de las propias actuaciones previas, tras el nombramiento de Secretario procederá dicho Instructor a la reclamación de las diligencias preventivas del órgano en el que haya ocurrido la posible responsabilidad por alcance, a la práctica de las diligencias de averiguación del hecho y de los presuntos responsables o de sus causahabientes (recuérdese la importante disposición establecida al respecto por el artículo 38.5 de la Ley Orgánica: *las responsabilidades, tanto directas como subsidiarias, se transmiten a los causahabientes de los responsables por la aceptación expresa o tácita de la herencia, pero solo en la cuantía a que ascienda el importe líquido de la misma*), salvedad hecha de considerar suficientes las ya practicadas con anterioridad, a la comunicación del posible tanto de culpa a la jurisdicción penal si no se hubiera ya hecho antes, a la *liquidación provisional del alcance previa citación de los presuntos responsables*, Ministerio Fiscal, Abogado del Estado y legal representante de la entidad perjudicada, expresando el perjuicio a los caudales públicos.

Al efectuar dicha liquidación provisional positiva, en su caso, *requerirá el Delegado Instructor en las actuaciones previas a los presuntos responsables para que depositen o afiancen el importe provisional del alcance y los intereses, bajo apercibimiento de embargo en el caso de no hacerlo*. El embargo, salvo depósito o garantía efectuados, se realizará en la forma prevenida en el Reglamento General de Recaudación sin necesidad de dictar Providencia de apremio al bastar con el requerimiento antes referido.

La práctica actual y la complejidad de muchas de las actuaciones previas seguidas acredita sobradamente lo ilusorio del escaso plazo previsto legalmente para ultimar la instrucción al establecerse que será de dos meses, prorrogables por otros dos con justa causa, siendo de desear, no obstante, que se extreme la vigilancia de cualquier demora injustificada por la Unidad y por la Presidencia de Enjuiciamiento, de las que dependen los Delegados Instructores, pues no otra cosa puede inferirse de la indicación legal que, referida a la referida Unidad, insta a que la práctica de las diligencias se efectúe *bajo la vigilancia de la misma*, encuadrándose ella orgánicamente, a su vez, en la Presidencia de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas.

Las resoluciones pronunciadas por los Delegados Instructores, dice el artículo 48 de la Ley de Funcionamiento, podrán ser recurridas ante la Sala de Justicia en el plazo de 5 días, siempre que se denieguen diligencias interesadas o se cause indefensión, sin que quepa ulterior recurso.

Siendo, según establece el artículo 52 de la Ley de Funcionamiento, los Consejeros de Cuentas, la Sala de Justicia y la Sala 3.^a del Tribunal Supremo los órganos propios especializados de la jurisdicción contable, y que los juicios de cuentas y los procedimientos de reintegro por alcance les corresponde a los primeros, mientras que la Sala conocerá en única instancia de los recursos contra resoluciones dictadas por las Administraciones Públicas sobre responsabilidades contables (no contra actos administrativos de reintegro, de los que debe conocer la jurisdicción y orden contencioso-administrativo), en segunda instancia de las apelaciones de los juicios de cuentas, alcance y cancelación de fianzas con pretensiones de responsabilidad contable (no en otro caso). Igualmente conocerá la Sala de los recursos de queja por inadmisión de la apelación, de Reposición contra las resoluciones propias anteriores a la Sentencia o posteriores a ella, de los incidentes de recusación de los Consejeros, Secretarios y funcionarios encargados de los procedimientos jurisdiccionales, y de los recursos en las actuaciones previas.

En cuanto a *las partes, la legitimación y su defensa y representación*, los artículos 55 a 58 significan al respecto que la legitimación activa le corresponde a la Administración o entidad pública perjudicada sin necesidad de previa declaración de lesividad y al Ministerio Fiscal, estando legitimados pasivamente los presuntos responsables directos o subsidiarios, sus causahabientes y *todos aquellos que se consideren perjudicados por el proceso contable*. Como característica propia de esta jurisdicción, se permite el ejercicio de la *acción pública* por medio de la inexcusable designación de Abogado y de Procurador⁴. Como *especialidad*, se indica que también pueden comparecer para defender derechos e intereses públicos por sí los funcionarios públicos y el personal al servicio de entidades públicas así como los Licenciados en Derecho aunque no sean ejercientes como Abogado y Procurador.

⁴ Es opinión generalizada la consistente en estimar que dicha falta de designación llevará al archivo de la acción pública registrada como tal, sin perjuicio de que el Ministerio Fiscal pueda interesar la designación de Instructor al Consejero encargado del correspondiente Departamento de Enjuiciamiento.

Respecto de las *pretensiones, acumulación de ellas, cuantía de los procedimientos y disposiciones comunes*, los artículos 59 a 67 establecen que la reclamación comprenderá los *intereses legales* desde el día en que se entienda producido el alcance o causados los perjuicios. *Los daños* deberán ser efectivos, evaluables económicamente e individualizados en relación a determinados caudales o efectos.

No podrá exceder la jurisdicción contable de las pretensiones de las partes así como de sus alegaciones, por lo que es *jurisdicción rogada*, pese a tratar del reintegro de caudales o dinero público. Pese a ello, el controvertido párrafo 2.º del artículo 60 de la Ley de Funcionamiento dispone que *no obstante, si el órgano de dicha jurisdicción, al dictar resolución, estimare que la cuestión sometida a su conocimiento pudiera no haber sido apreciada debidamente por las partes por existir en apariencia otros motivos susceptibles de fundamentar la pretensión de responsabilidad contable o su oposición, lo someterá a aquellas mediante providencia en que, advirtiendo que no se prejuzga el fallo definitivo, los expondrá y concederá a los interesados un plazo común no superior a diez días para que formulen las alegaciones que estimen oportunas, con suspensión, en su caso, del plazo para pronunciar la mencionada resolución*. En tal caso, como se ve, no existirá incongruencia al preverse la prevalencia del interés público y de la justicia del caso sobre el principio de jurisdicción rogada⁵.

En lo referente a la *acumulación*, la regla general es favorable a la misma siempre, claro está, que no se trate de pretensiones contables incompatibles entre sí y que deriven del mismo supuesto de responsabilidad contable, siéndolo, asimismo, si derivan de o se refieren a varios supuestos entre los que exista cualquier conexión directa, o sea relación. En cuanto a los trámites, la acumulación de pretensiones contables debe interesarse antes de la Sentencia con la previa audiencia de los interesados por 10 días, suspendiéndose el trámite al tener que pedirse al órgano que conozca del proceso más antiguo o respecto del más antiguo en un mismo órgano. La decisión favorable o no a la acumulación no es susceptible de recurso alguno.

⁵ Confróntese lo que aquí se menciona con el posterior comentario más amplio al respecto y con la disposición contenida en el artículo 435.2 de la LEC 1/2000. Siempre he sostenido que, a riesgo de no tener la convicción absoluta más que en algunas cosas sólidamente mantenidas, que el principio de rogación, los de imparcialidad y de aportación de parte deben presidir las actuaciones del proceso civil, salvedad hecha de los casos de oficialidad presididos por la preponderancia de un interés público en litigio.

La *cuantía del procedimiento contable* se establecerá o determinará atendiendo al valor de la pretensión o al importe de la fianza, o al total en el caso de acumulación aunque las de cuantía inferior no pueden sumarse a efectos del recurso de casación, sino cabe contra éstas pretensiones de inferior cuantía inicial. Se hará por Auto previa audiencia de las partes por 5 días sin interrumpir el curso ordinario o tramitación de los autos seguidos, sin que quepa contra dicha resolución recurso alguno salvedad hecha de la queja por inadecuada fijación de la cuantía para recurrir en casación.

Respecto de las *disposiciones comunes a los procedimientos*, se dispone que los *escritos y documentos* se presentarán en el Registro General del Tribunal de Cuentas así como en el Juzgado de Guardia o en el de 1.ª Instancia e Instrucción de la residencia del interesado o de su representante legal, no siendo admisibles en la forma prevista en la Ley de Procedimiento Administrativo. Serán *hábiles* los mismos días que los previstos para las actuaciones judiciales en la LOPJ. Los *incidentes* siempre se tramitarán en pieza separada, no suspendiendo nunca la tramitación del proceso de responsabilidad contable en curso, estableciéndose la añadida regla, para la *nulidad de actuaciones*, de que se podrá apreciar, de oficio o a instancia de parte, previa audiencia de los interesados por plazo de hasta 10 días, con la derivada retroacción de actuaciones en su caso, la nulidad aplicable solo a los actos viciados y no a todos ellos, el recurso de Reposición contra la decisión y la apelación en un efecto si se trata de la instancia y sin perjuicio de ser motivo de casación, en su caso, así como la posibilidad de sanar los actos de parte en 10 días, y la aplicación de las reglas generales de los artículos 238 y siguientes de la LOPJ y 225 y siguientes de la LEC 1/2000, de manera supletoria a dicha escueta regulación de la Ley de Funcionamiento. El *traslado de escritos y actuaciones* por plazo común a todas las partes, y la posibilidad de adoptar la *medida cautelar de embargo preventivo* sin fianza desde la resolución en juicio de cuentas o liquidación provisional, si se pide por el Ministerio Fiscal, Abogado del Estado o Administración perjudicada, con ratificación en la demanda o escrito de alegaciones del Ministerio Fiscal si se pidió antes de la presentación de la demanda.

Sin que debamos hacer más relevancia a las reglas del juicio de cuentas contenidas en los artículos 68 al 71 que la referida a las especialidades desde la recepción en Enjuiciamiento de la pieza separada y hasta la Sentencia que se dicte, los artículos 72 a 74 tratan del *procedimiento de reintegro por alcance* para señalar que el alcance es el saldo deudor injustificado de una cuenta o, en términos gene-

rales, la ausencia de numerario o de justificación en las cuentas que deban rendir las personas que tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, ostenten o no la condición de cuentadantes, entendiéndose que es malversación su sustracción, o el consentimiento para que ésta se verifique, o su aplicación a usos propios o ajenos por parte de quien los tenga a su cargo.

Tras la expresión de dicho concepto básico, una vez recibidas las actuaciones previas, y turnado el procedimiento, salvo que se decrete la *inadmisión de la pretensión* (inexistencia de responsabilidad contable de modo manifiesto e inequívoco, falta de jurisdicción, incompetencia del órgano jurisdiccional o falta de fiscalización precedente), *se emplazará por edictos a los interesados* en la pretensión de responsabilidad contable, con publicación en el BOE, BO de la Provincia o de la CA, y al Ministerio Fiscal, Abogado del Estado, Administración perjudicada y presuntos responsables por 9 días, pudiendo comparecer todos aun después sin que se retrotraigan las actuaciones.

Transcurrido el término de los emplazamientos, se da traslado para que por plazo común de 20 días puedan el Abogado del Estado, Administración perjudicada y demás actores presentar *demanda* que se tramita por el juicio declarativo correspondiente de la LEC 1/2000 (ordinario o verbal). *Si no se presenta ninguna demanda* en dicho plazo, se confiere otro traslado por el mismo plazo al Ministerio Fiscal para que pueda presentar demanda, si procede. Si no hay ninguna demanda presentada, se acuerda el archivo de los autos.

Además de las reglas del juicio declarativo correspondiente establecidas en la LEC 1/2000, *se aplicarán reglas especiales* consistentes en que la pretensión se referirá exclusivamente a los hechos referidos a supuestos de malversación o alcance, a que se podrá decretar el sobreseimiento después de la práctica de las pruebas, y a que la sentencia que se dicte contendrá los requisitos de congruencia y prohibición de absolución en la instancia así como los pronunciamientos referidos en las reglas 3.^a y 4.^a del artículo 71 de la Ley de Funcionamiento.

Como *modos de terminación de los procedimientos*, el artículo 78 refiere los consistentes en la sentencia, el sobreseimiento, el allanamiento, el desistimiento y la caducidad (debiendo reunir estos tres los requisitos de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa). Concretamente, el sobreseimiento procederá, además del

caso ya antes referido (no resultar debidamente probados los hechos tras las alegaciones y pruebas), en los casos de falta de motivos suficientes para imputar hechos de responsabilidad contable a persona determinada pasadas las fases de alegaciones y de prueba, y si han tenido lugar hechos de responsabilidad contable y se hubiese ingresado su importe o indemnizados los daños y perjuicios. Es requisito ineludible, antes de acordar el sobreseimiento, dar audiencia al Ministerio Fiscal y a las otras partes personadas por plazo común de 10 días, pudiendo interponerse solo recurso de apelación ante la Sala de Justicia contra el Auto que de lugar al sobreseimiento.

En materia de *impugnación de las Providencias, Autos y Sentencias*, y sin perjuicio de acudir a las reglas de las leyes de la jurisdicción contencioso-administrativa y LEC 1/2000 en orden a los recursos contra los Decretos y las Diligencias de Ordenación de los Directores Técnicos en funciones de Secretarios de la Sala y de los Departamentos de Enjuiciamiento (artículos 79 y 80 de la primera de ellas así como los 448 a 454 bis de la LEC 1/2000), debe tenerse en cuenta que el artículo 80 de la Ley de Funcionamiento remite, en su integridad, al régimen jurídico de los recursos contra Providencias y Autos contenido en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, añadiendo que, contra las Sentencias de los Consejeros de Enjuiciamiento cabe recurso de apelación que, asimismo, se tramitará por las normas de dicha jurisdicción contencioso-administrativa (artículos 81 a 85).

En cuanto al *recurso de casación* contra las Sentencias de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, tratan del mismo los artículos 81 y 82 de la Ley de Funcionamiento que, necesariamente, han de relacionarse con los correlativos artículos 86 y siguientes de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Así, teniendo en cuenta la actual regulación del recurso de casación conocerá la Sala 3.^a del Tribunal Supremo de los recursos de casación contra las Sentencias definitivas de la Sala de Justicia pronunciadas en apelación o en única instancia cuando la cuantía del proceso exceda de 600.000 €, pudiendo también interponerse frente a los Autos de la Sala de Justicia dictados en única instancia o en apelación por los que se acuerde no incoar procedimientos de responsabilidad contable.

Son partes legitimadas para su interposición el Ministerio Fiscal, los actores y demandados en los procesos, que resulten perjudica-

dos por la resolución dictada, siempre que no hubieran consentido otra previa recaída sobre igual objeto y en el mismo proceso.

Los motivos de casación serán los siguientes: 1.º Abuso, exceso o defecto en el ejercicio de la jurisdicción contable, 2.º Incompetencia o inadecuación del procedimiento, 3.º Quebrantamiento de las normas esenciales del proceso o de los principios de audiencia y defensa, siempre que se haya producido en este caso efectiva indefensión (debe pedirse siempre la subsanación antes a no ser que no fuera ya posible hacerlo), 4.º Error evidente en la apreciación de la prueba basado en documentos que obren en el procedimiento y demuestren la equivocación sin resultar contradichos por otras pruebas, y, 5.º Infracción de las normas de la Constitución y del resto del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia aplicable al caso. Llama la atención que el recurso de casación en materia de responsabilidad contable se sigue rigiendo por motivos anteriores y diferentes a los actualmente contenidos, respecto del proceso contencioso-administrativo, en el artículo 88 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Esta ha suprimido la referencia a la apreciación de la prueba como motivo de casación, de tal manera que ha reconducido el proceso de casación a su verdadera y tradicional finalidad que fue, siempre, la consistente en la defensa de la Ley y no la ulterior valoración probatoria a la manera de una verdadera apelación o instancia final o nueva concedida a los recurrentes.

El *recurso de revisión*, asimismo, se regula de manera autónoma en el artículo 83 de la Ley de Funcionamiento al indicar que procederá el recurso de revisión contra las sentencias firmes en los siguientes casos: 1.º Si apareciesen documentos nuevos que resultaran decisivos para los pronunciamientos de la sentencia, después de dictada ésta, 2.º Si se descubre que en las cuentas de la sentencia definitiva existieron errores trascendentales, omisiones o cargos importantes o cualquier otra anomalía de gran entidad, 3.º Sentencia dictada en base a documentos falsos o con falsedad declarada después, 4.º Sentencia firme dictada en virtud de prevaricación, cohecho, violencia u otra maquinación fraudulenta, 5.º Sentencia fundada en cuestión prejudicial que después fue contradicha por sentencia firme del orden jurisdiccional correspondiente, y, 6.º Si los órganos de la jurisdicción contable han dictado resoluciones contradictorias entre sí, o con sentencias del Tribunal Supremo en dicha materia, respecto de los mismos litigantes u otros diferentes en idéntica situación, en base a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, llegando a pronunciamientos distintos.

Llama la atención, respecto de la revisión mencionada, la especial configuración de alguno de los motivos mencionados en la jurisdicción contable, en la obligada comparativa de los motivos que, para dicho recurso extraordinario, se contienen en el correlativo artículo 102 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, cuyo apartado tercero, expresamente, establece que *la revisión en materia de responsabilidad contable procederá en los casos establecidos en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuenta.*

Ya en orden a la *ejecución de sentencias* de la jurisdicción contable, por lo que respecta a la *ejecución provisional*, el artículo 84.2 de la Ley de Funcionamiento se refiere a la regla general y a su única excepción: *la interposición de los recursos de casación y de revisión no impedirá la ejecución de la sentencia impugnada, salvo que el recurrente prestase fianza o aval suficientes para garantizar el cumplimiento de la misma.* Así, pues, se podrá solicitar la ejecución provisional de las sentencias condenatorias por responsabilidad contable dictadas en la primera y en la segunda instancia, que se hará con arreglo a las previsiones de la LEC 1/2000 (artículos 524 a 537), salvedad hecha de que los condenados recurrentes ante la Sala 3.^a del Tribunal Supremo presten fianza o aval suficientes para garantizar el cumplimiento de la condena si se confirmase la sentencia impugnada.

En lo atinente a la *ejecución definitiva* de las sentencias firmes dictadas por la jurisdicción contable, los artículos 85 y 86 de la Ley de Funcionamiento establecen las siguientes *particularidades* respecto del régimen general contenido en los artículos 517 y siguientes de la LEC 1/2000:

1.^a Se practicarán cuantas diligencias se juzguen pertinentes para la averiguación y descubrimiento de bienes de cualquier clase hasta conseguir el total reintegro de las responsabilidades decretadas.

2.^a En caso contrario, se declarará la insolvencia de los responsables directos y se procederá contra los responsables subsidiarios.

3.^a También se procederá a declarar la insolvencia de los responsables subsidiarios en el caso de no poderse hacer efectivas sus responsabilidades de segundo grado.

4.^a Las declaraciones de insolvencia, en todo caso, se harán con la cláusula sin perjuicio, para poder hacerlas efectivas cuando vinieren a mejor fortuna.

5.^a Se tramitarán todas las diligencias de ejecución en una sola pieza separada para cada responsable contable.

6.^a Subsiste en la Ley de Funcionamiento la posibilidad de ejecución de sentencias condenatorias por responsabilidad contable necesitadas de ejecución con determinación de la cantidad líquida, cuyo trámite será el contemplado en los artículos 712 a 716 de la LEC 1/2000.

7.^a En cuanto a la tasación de las costas, su efectividad o confección tendrá lugar una vez que sea firme la sentencia declarando la responsabilidad contable, realizándola el Director Técnico del Departamento de Enjuiciamiento respectivo o el Secretario de la Sala de Justicia. Se aplica, en su integridad, la regulación al efecto contenida en los artículos 241 a 246 y 539.2 de la LEC 1/2000.

2. VIRTUDES Y DEFECTOS DE LA LEGISLACIÓN PROCESAL ACTUAL

A modo de breve *excursus* o incursión en la citada normativa procesal, a rasgos generales, se puede indicar que no se encuentra adaptada a las múltiples modificaciones de la legislación procesal producidas con posterioridad al año 1988 y, mucho menos, a la de la inicial Ley Orgánica del año 1982. Han sido de tal entidad, importancia, calibre y novedad dichas modificaciones que, en realidad, nos encontramos ante un texto legal que, en lo procesal, está necesitado urgentemente de una adaptación a la realidad de los tiempos y de ser acompasado a las necesidades propias de la jurisdicción contable, sin que, además, pueda seguir perpetuando la inseguridad jurídica que deriva de su anticuada y, a veces, contradictoria regulación de lo procesal, so pena de contrariar lo establecido al respecto en el artículo 9.3 de la Constitución Española⁶.

Así, a modo de resumen, y una vez analizadas las líneas generales de la regulación vigente en el apartado precedente, se pueden

⁶ Recuérdese, como mera referencia de cuál era la situación legal en aquellos momentos, claro está en lo procesal, que regía la LEC de 1881 y que aun había que acudir a la Ley de la Jurisdicción de 1956. Las innovaciones posteriores, por necesidad aplicables ante la remisión incondicionada contenida en la legislación contable sectorial, llevan a la aplicación de normas no vigentes a un sistema general pensado para otra regulación diferente y para una concepción muy alejada, en lo procesal, de la que constituye desde el año 2000 la voluntad del Legislador.

hacer las siguientes observaciones en el sentido crítico, o laudable, de la referida regulación procesal general:

1.^a No toda la regulación procesal y de la jurisdicción contable se encuentra contenida en la Ley de Funcionamiento de 1988 sino que hay que acudir a la inicial Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas. Nacida dicha regulación con o bajo la vigencia de la anterior LEC de 1881 y de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1956, con posterioridad ha visto la luz la nueva regulación del proceso contencioso-administrativo y la nueva LEC 1/2000 que, en su artículo 4, dispone claramente que *en defecto de disposiciones en las leyes que regulan los procesos penales, contencioso-administrativos, laborales y militares, serán de aplicación, a todos ellos, los preceptos de la presente Ley*. Ello cuadra, con dificultad, con la extravagante disposición Final 2.^a Dos de la Ley Orgánica de 1982 al señalar, de forma no coincidente, que *para el ejercicio de las funciones jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas, en cuanto no esté previsto en la presente Ley o en la de su funcionamiento, se aplicarán supletoriamente la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y las de Enjuiciamiento Civil y Criminal, por este mismo orden de prelación*.

2.^a Esa duplicidad de regulaciones, presumiblemente con un desarrollo en la segunda de las previsiones de la primera, de por sí ya hace que sea farragosa la consulta de los textos legales, su sistemática y, en definitiva, la aplicación de la seguridad jurídica a la jurisdicción contable, reclamada en todos los casos por el artículo 9.3 de la Constitución.

En ese mismo sentido resulta curioso, cuando menos, que mientras que la Ley Orgánica estima supletoria de segundo grado a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa con precedencia sobre la LEC, ésta establece la supletoriedad de sus disposiciones, siempre, sobre las disposiciones de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, cuyas lagunas deben salvarse aplicando sus reglas generales de proceso civil. La LEC 1/2000, en la nueva concepción, sería una norma general o de derecho común, a modo de derecho general común en lo procesal.

3.^a La previsión de la más que posible actuación paralela de la jurisdicción penal se determina al establecer, de una parte, la *expresa posibilidad de juicios penales y contables paralelos sobre unos mismos hechos*, así como que *la responsabilidad civil será determinada por el Tribunal de Cuentas en su ámbito propio* (artículo 18 de la Ley Orgánica). La excepción particular que tal principio de actuación conjun-

ta, paralela o sin prejudicialidad previa de lo criminal hace que, a veces, sea difícil determinar si se ha producido ya el pago de la responsabilidad civil contable en el procedimiento penal vía responsabilidad civil de los condenados por la jurisdicción penal.

Por supuesto que, ante la duda, no se podrá dar por efectuada la reparación del erario público perjudicado sin las precisas comprobaciones, pero si la responsabilidad civil declarada en el proceso penal puede llevar a duplicar la contable, deberá estimarse ya satisfecho el interés público con lo percibido por el Tesoro en la ejecución del proceso penal.

4.^a Asimismo, no se explica muy bien porqué se estableció la posibilidad consistente en que la Sala de Justicia conociera de asuntos en instancia única o los Consejeros de los respectivos Departamentos de Enjuiciamiento puesto que, además de estar huérfana la Ley de Funcionamiento de desarrollo alguno al respecto, se ha venido entendiendo que todas las decisiones jurisdiccionales son recurribles en apelación según la interpretación dada hasta la fecha (en base a la genérica expresión del artículo 80.2 de la Ley de Funcionamiento, aunque no use la expresión *todas*) y no obstante la restricción que para la apelación de los juicios verbales se ha establecido en la posterior LEC 1/2000 cuando no superen la cuantía de los 3000 € (artículo 455.1)⁷.

5.^a La protección de la independencia e inamovilidad de todos los Consejeros del Tribunal de Cuentas, *ad intra*, o sea de la propia estructura del Tribunal, y *ad extra*, de cualquier clase que sea su origen o entidad, queda plenamente garantizada mediante su aforamiento y plena asimilación a la condición de Altos Cargos del Estado al señalar la Ley Orgánica que todos los miembros del Tribunal de Cuentas, que a estos efectos *quedan íntegramente asimilados a los miembros de la Carrera Judicial*, estarán sujetos a las mismas incompatibilidades, causas de incapacidad y prohibiciones establecidas para los Jueces en la LOPJ (artículo 33), y están sujetos a la jurisdicción del Tribunal Supremo (Salas 1.^a o 2.^a por la posible responsabilidad civil o penal en la que puedan incurrir en el ejercicio de sus funciones, determinándose la disciplinaria conforme a la Ley de Funcionamiento (artículo 35). Solo elogios puede merecer

⁷ Señala dicho precepto de la LEC 1/2000 que *las sentencias dictadas en toda clase de juicio, los autos definitivos y aquéllos otros que la Ley expresamente señale, serán apelables, con excepción de las sentencias dictadas en los juicios verbales por razón de la cuantía cuando ésta no supere los 3.000 euros.*

la expuesta regulación de lo orgánico respecto del estatuto personal de los Consejeros, de todos ellos. También en lo que el Legislador fue sabio, en su momento, debe destacarse aun ahora y pasados ya tantos con posterioridad a la inicial regulación.

6.^a El complemento de las garantías de independencia de los Consejeros estriba en lo restrictivo de las condiciones establecidas para *su cese* en tanto que solo tendrá lugar por renuncia aceptada por las Cortes Generales, agotamiento de su mandato, incapacidad, incompatibilidad o incumplimiento grave de los deberes del cargo (artículo 36). El artículo 25 de la Ley de Funcionamiento completa la disposición al determinar, de forma añadida, que el cese puede deberse a incurrir en responsabilidad disciplinaria derivada de incumplimiento grave de los deberes del cargo o por haber sido declarados civilmente responsables por dolo o condenados por delito doloso en Sentencia firme⁸.

7.^a En orden a la *legitimación* para actuar en los procedimientos contables la ostentarán todos los que tengan interés directo en el asunto o fueren titulares de derechos subjetivos relacionados con el caso en cuestión. Se establece la *acción pública* para la exigencia de la responsabilidad contable, sin prestación de fianza o caución. Si que resulta aconsejable, para evitar venganzas o denuncias sin base e indiscriminadas, constatar la designación de abogado y procurador si no se instase la iniciación de actuaciones por los particulares denunciantes, tal y como ha acordado en éste mandato la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas. Todo ello, sin perjuicio de la solicitud del Ministerio Fiscal en todo caso, y como garante de la legalidad, de proceder al nombramiento de Delegado Instructor.

8.^a Respecto a la *legitimación pasiva*, se establece expresamente que ante el Tribunal de Cuentas pueden comparecer los funcionarios y el personal de las entidades del sector público por sí mismos y asumir su propia defensa. No existen razones de peso para suprimir dicha especialidad.

9.^a También en lo orgánico, la Ley Orgánica dispone que es el Presidente del Tribunal de Cuentas el que designa a los Consejeros que *completan* la Sala de Enjuiciamiento si no bastan los inicialmente

⁸ Véanse las garantías complementarias de mayorías duales exigidas a las que se refiere el comentario de las páginas 6 y 7 de este mismo artículo, y en la posterior 19.

te designados para completarla, según turno de rigurosa rotación entre los mismos, mientras que al Pleno le corresponde *tener conocimiento* de la situación e incidencias de los procedimientos jurisdiccionales, *avocar* el conocimiento de cuestiones de responsabilidad contable y pasarlas a la Sección de Enjuiciamiento así como crear nuevas Salas de Enjuiciamiento, conocer de los *incidentes de recusación* que afectaran a todos o a la mayor parte de los Consejeros integrantes de la Sala de Enjuiciamiento, establecer las delegaciones del *Tribunal para la instrucción* de las actuaciones o diligencias previas a la exigencia de responsabilidad contable, y proponer a las Cortes Generales el *planteamiento de conflictos sobre las atribuciones o competencias* del Tribunal (artículos 2 y 3).

10.^a Como es la Comisión de Gobierno del Tribunal de Cuentas, por su parte, la que tiene, entre otras, las demás funciones no atribuidas al Pleno específicamente en materia de personal y régimen de Trabajo, concretamente la designación *de los Delegados Instructores* una vez admitido un asunto por el correspondiente Departamento de Enjuiciamiento (artículo 6), sería preciso, de futuro, establecer reglas claras respecto de dicha designación cualquiera que sea el carácter o naturaleza que se atribuya a las actuaciones previas o instrucción de los procedimientos contables.

11.^a Resultan adecuadas, asimismo, las previsiones de la Ley Orgánica al establecer que los Consejeros de Cuentas titulares de los respectivos Departamentos de Enjuiciamiento, además de las competencias jurisdiccionales de instancia para toda España y con exclusividad, ejercerán la *vigilancia e inspección sobre los procedimientos* de su competencia y la potestad disciplinaria sobre el personal en el caso de faltas leves. Pueden abstenerse y ser recusados cuando concurra justa causa para ello, siendo tales las previstas en la LOPJ y en la LEC 1/2000, sustanciándose por las reglas previstas en dichas Leyes (artículos 14 y 15).

12.^a Como la Ley de Funcionamiento preveía, igualmente, la existencia de un, hasta la fecha, *nonnato* Gabinete Técnico dependiente de la Presidencia, con funciones de asesoramiento y apoyo (artículo 19), parece que sería preciso el establecimiento del mismo y de sus funciones. A su vez, la Abogacía del Estado tendrá las funciones legalmente atribuidas en la Ley Orgánica estando al frente un Abogado del Estado Jefe y otros Abogados del Estado, asumiendo la defensa y representación del propio Tribunal de Cuentas ante el Tribunal Constitucional y ante los órganos jurisdiccionales civil, penal, contencioso-administrativo y social en las formas esta-

blecidas para el Estado, sustituyéndose las autorizaciones del Gobierno por las del Pleno. De gran importancia, señala también el artículo 20, es la *función consistente en emitir los informes en Derecho que le interesen el Presidente, el Pleno, la Comisión de Gobierno y los Consejeros*. El rigor y la entidad jurídica de tales informes aconsejan el refuerzo de dicho papel, no siendo inadecuada o impensable su mayor presencia en el Tribunal de Cuentas y una, quizá, novedosa y moderna configuración del Pleno adaptada a la realidad del resto de disposiciones y de la normativa constitucional actual.

13.^a También para garantizar la independencia de los Consejeros, con gran plenitud y se significa aquí su importancia, se establece que la incapacidad, incompatibilidad o incumplimiento grave de los deberes del cargo se hará previo expediente contradictorio iniciado por acuerdo de la Comisión Mixta Congreso-Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas o del Pleno del Tribunal, de carácter sancionador, siendo Instructor un Consejero y elevándose por mayoría de $\frac{3}{4}$ a dicha Comisión para la oportuna resolución de aquel por la Cámara correspondiente y por la mayoría precisa para la elección del cargo. Cabe la suspensión del ejercicio de sus funciones como medida provisional acordada por el Pleno en caso de procesamiento por delito doloso.

14.^a Se establece un específico deber general de colaboración con el Tribunal de Cuentas, complementando la disposición del artículo 7 de la Ley Orgánica, sancionándose su posible incumplimiento con multa de hasta 900 euros, que puede ser reiterada de forma compulsiva, con la posible comisión de un delito de desobediencia grave, la comunicación derivada a la Comisión Mixta y la proposición de sanciones disciplinarias respecto de los responsables de la falta de colaboración acreditada. Se debe destacar la ínfima cuantía de la multa sancionadora referida, así como la necesidad del previo expediente contradictorio (artículo 30 de la Ley de Funcionamiento), aunque su carácter compulsivo permite su reiteración hasta obtener la colaboración requerida. Convendría revisar la operatividad de este mecanismo, quizá *por medio de la atribución sancionadora al respectivo Departamento*⁹.

⁹ No se olvide, además, que entendemos aplicable sin restricciones a la jurisdicción contable la posibilidad prevenida en el artículo 247 de la LEC 1/2000 sobre la buena fe procesal, y en toda su extensión, y ello en base a las reglas de remisión supletoria contenidas en la legislación contable y procesal a la que nos hemos referido en varios apartados de este trabajo.

15.^a Los hechos que *pueden constituir alcance*, se definen en el artículo 72 de la propia Ley como el saldo deudor injustificado de una cuenta o la ausencia de numerario o de justificación en las cuentas que deben rendir las personas que tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, así como la malversación de caudales o efectos públicos entendida como su sustracción o el consentimiento para ello, o su aplicación a usos propios o ajenos de quien los tenga a su cargo. Hoy en día, ya se ha resuelto, como veremos, la polémica en torno al artículo 77 de la Ley General Presupuestaria, aunque, posiblemente, puede surgir, de nuevo, en la inminente Ley de Transparencia. En todo caso, no se puede eludir la obligación de efectuar liquidación provisional si se estima que existe alcance, o sea siempre que no se trate de errores de hecho de los referidos en la referida disposición de la Ley General Presupuestaria.

16.^a Ya en fase de las denominadas *actuaciones previas*, al efectuar la liquidación provisional positiva, en su caso, *requerirá el Delegado Instructor en las actuaciones previas a los presuntos responsables para que depositen o afiancen* el importe provisional del alcance y los intereses, *bajo apercibimiento de embargo en el caso de no hacerlo*. El embargo, salvo depósito o garantía efectuados, se realizará en la forma prevenida en el Reglamento General de Recaudación sin necesidad de dictar Providencia de apremio al bastar con el requerimiento antes referido. De nuevo, puede observarse la afición que tuvo el Legislador a efectuar remisiones a normas plurales, contenidas en textos de ejecución procesales y administrativos, a los apremios generales y a los de la recaudación tributaria. Quizá, por supuesto lo decimos en tono irónico, se quiso que se repasara la integridad del Ordenamiento Procesal y de apremio administrativo, creando una innecesaria inseguridad jurídica en el aplicador y en el asesor, o que se alcanzara un dominio amplio o abultado de tales plurales parcelas del Ordenamiento procesal.

17.^a La práctica actual y la complejidad de muchas de las actuaciones previas seguidas acredita sobradamente lo ilusorio del escaso plazo previsto legalmente para ultimar la instrucción al establecerse que será de dos meses, prorrogables por otros dos con justa causa, siendo de desear, no obstante, que se extreme la vigilancia de cualquier demora injustificada por la Unidad y por la Presidencia de Enjuiciamiento, de las que dependen los Delegados Instructores, pues no otra cosa puede inferirse de la indicación legal que, referida a la referida Unidad, insta a que la práctica de las diligencias se efectúe *bajo la vigilancia de la misma*, encuadrándose

ella orgánicamente, a su vez, en la Presidencia de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas. Y recalco dicha circunstancia porque, en la actualidad, y debido esencialmente a la entidad y complejidad de las instrucciones en curso, se denota un retraso en todas ellas, mientras que, por el contrario, la actividad de los Departamentos encargados de los alcances ha aumentado su productividad o número de juicios y de resoluciones. Así se infiere, sin lugar a duda, de las últimas estadísticas actualizadas¹⁰.

18.^a Las resoluciones pronunciadas por los Delegados Instructores, dice el artículo 48 de la Ley de Funcionamiento, podrán ser recurridas ante la Sala de Justicia en el plazo de 5 días, siempre que se denieguen diligencias interesadas o se cause indefensión, sin que quepa ulterior recurso. Ni se tiene claro cuál sea el carácter o naturaleza de la actividad instructora, *ni se prevé una impugnación propia y autónoma contra la verdadera cuestión de la liquidación provisional, o sea la existencia de indicios de responsabilidad contable*, sino solo para o en el caso de denegación de diligencias instadas o de causación de indefensión.

19.^a En el caso del artículo 46.2 de la Ley de Funcionamiento, o sea cuando el Consejero competente acuerde el archivo de las actuaciones de Diligencias Preliminares al estimar que los hechos no revisten manifiestamente caracteres de alcance o no está individualizado dicho alcance, ni se dice que tipo de recurso es el que cabe, ni si la admisión ha de hacerse por el Departamento o la Sala, ni, asimismo, se añade cual sea la tramitación de tal recurso o impugnación, que permanece innominada, por otra parte. Existe disparidad, por ello, en la tramitación de dicho recurso ya que se aplican criterios discrepantes en orden a los plazos, a la propia admisión y a la denominación del recurso que, por otra parte, no son graves en tanto que, siempre, se residencia la impugnación en la Sala de Justicia, que tiene la última palabra al respecto¹¹.

20.^a Como característica propia de esta jurisdicción, se permite el ejercicio de la *acción pública* por medio de la inexcusable designación de Abogado y de Procurador. Como *especialidad*, se indica

¹⁰ Quizá no venga de más recordar el adagio latino *vanitas vanitatis, omnia est vanitas*.

¹¹ Sobre la posible unificación del trámite en todos los Departamentos de Enjuiciamiento, la Sección correspondiente del Tribunal de Cuentas debate en estas fechas con una propuesta dirigida a dicha unidad de interpretación, lo que, por supuesto, es de agradecer aunque, ciertamente, pretende llenar una inexplicable laguna legal distorsionadora.

que también pueden comparecer para defender derechos e intereses públicos por sí los funcionarios públicos y el personal al servicio de entidades públicas así como los Licenciados en Derecho aunque no sean ejercientes como Abogado y Procurador. Si no se produce la personación del denunciante en la acción pública, el Ministerio Fiscal o la Administración perjudicada pueden, no obstante ejercer la pretensión correspondiente, incluso la de instar la designación de instructor.

21.^a No podrá exceder la jurisdicción contable de las pretensiones de las partes así como de sus alegaciones, por lo que es *jurisdicción rogada*, pese a tratar del reintegro de caudales o dinero público. Pese a ello, el controvertido párrafo 2.º del artículo 60 de la Ley de Funcionamiento dispone que *no obstante, si el órgano de dicha jurisdicción, al dictar resolución, estimare que la cuestión sometida a su conocimiento pudiera no haber sido apreciada debidamente por las partes por existir en apariencia otros motivos susceptibles de fundamentar la pretensión de responsabilidad contable o su oposición, lo someterá a aquellas mediante providencia en que, advirtiendo que no se prejuzga el fallo definitivo, los expondrá y concederá a los interesados un plazo común no superior a diez días para que formulen las alegaciones que estimen oportunas, con suspensión, en su caso, del plazo para pronunciar la mencionada resolución.*

En tal caso, como se ve, no existirá incongruencia al preverse la prevalencia del interés público y de la justicia del caso sobre el principio de jurisdicción rogada. No llega el precedente referido, no obstante, al extremo contenido en el artículo 435.2 de la LEC 1/2000, en el que se dice que *excepcionalmente, el Tribunal podrá acordar, de oficio o a instancia de parte, que se practiquen de nuevo pruebas sobre hechos relevantes, oportunamente alegados, si los actos de prueba anteriores no hubieran resultado conducentes a causa de circunstancias ya desaparecidas e independientes de la voluntad y diligencia de las partes, siempre que existan motivos fundados para creer que las nuevas actuaciones permitirán adquirir certeza sobre aquellos hechos.*

No obstante, aunque la opción legal de introducir *ex officio* nuevas alegaciones sobre o referidas a la procedencia o a la improcedencia de declarar la responsabilidad contable enjuiciada, la intervención del Ministerio Fiscal en todo caso, que ha de velar por la legalidad por imperativo constitucional¹², y la regla de la jurisdic-

¹² Recuérdense que el artículo 124.1 de nuestra Constitución dispone que *el Ministerio Fiscal, sin perjuicio de las funciones encomendadas a otros órganos, tiene por*

ción rogada hará que sea excepcional la aplicación de dicha facultad que, únicamente, podrá ser requerida si se dan circunstancias verdaderamente excepcionales o inusuales de daño para el interés o la causa pública concurrentes para el caso de no acudir a sus previsiones.

22.^a La *cuantía del procedimiento contable* se establecerá o determinará atendiendo al valor de la pretensión o al importe de la fianza, o al total en el caso de acumulación aunque las de cuantía inferior no pueden sumarse a efectos del recurso de casación, sino cabe contra éstas pretensiones de inferior cuantía inicial. Se hará por Auto previa audiencia de las partes por 5 días sin interrumpir el curso ordinario o tramitación de los autos seguidos, sin que quepa contra dicha resolución recurso salvedad hecha de la queja por inadecuada fijación de la cuantía para recurrir en casación. Se trata de trámite inexistente en el proceso civil, con tal autonomía, y precisa la indicación de que, el cumplimiento de dicha exigencia específica de la Ley de Funcionamiento¹³ *no supone pretexto alguno para dilatar el curso del proceso, pues se dicta sin abrir nuevo plazo para ello.*

23.^a De las disposiciones comunes a los procedimientos, interesa destacar la que establece la posibilidad de adoptar la *medida cautelar de embargo preventivo* sin fianza desde la resolución en juicio de cuentas o liquidación provisional, si se pide por el Ministerio Fiscal, Abogado del Estado o Administración perjudicada, con ratificación en la demanda o escrito de alegaciones del Ministerio Fiscal si se pidió antes de la presentación de la demanda. Se trata, pues, de verdadera medida cautelar nominada, con autonomía del aseguramiento que de la liquidación provisional debe hacerse por el Instructor a continuación de la liquidación provisional positiva practicada. *Parece que no puede decretarse* por el Consejero de la res-

misión promover 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, así como velar por la independencia de los Tribunales y procurar ante éstos la satisfacción del interés social.

¹³ Dice el artículo 62.3 y 4 de la Ley de Funcionamiento 7/1988 que *el órgano de la jurisdicción contable que conociere del asunto hará la determinación de la cuantía en resolución motivada una vez tenga los datos a que se refieren los párrafos anteriores, previa audiencia de las partes comparecidas por plazo no superior a cinco días y sin que por ello se interrumpa el curso de los autos. Contra la resolución que determine la cuantía no se dará recurso alguno, pero la parte disconforme podrá, en su día, fundar el de queja en su indebida fijación cuando, por razón del valor asignado, fuere rechazado cualquier recurso procedente con arreglo a lo establecido en esta Ley.*

pectiva Sección de Fiscalización encargado de la pieza separada del juicio de cuentas instruido, al no preverse para tal eventualidad¹⁴.

24.^a Salvo que se decrete la *inadmisión de la pretensión de alcance* (por inexistencia de responsabilidad contable de modo manifiesto e inequívoco, falta de jurisdicción, incompetencia del órgano jurisdiccional o falta de fiscalización procedente), *se emplazará por edictos a los interesados* en la pretensión de responsabilidad contable, con publicación en el BOE, BO de la Provincia o de la CA, y al Ministerio Fiscal, Abogado del Estado, Administración perjudicada y presuntos responsables por 9 días, pudiendo comparecer todos aun después sin que se retrotraigan las actuaciones. Pudiera plantearse hoy la conveniencia de mantener dicho llamamiento edictal, que dilata el proceso, y que es poco práctico, no dando sino escasos resultados, pero, obvio resulta, para la supresión de dicho trámite resulta imprescindible una modificación legislativa ineludible.

25.^a Además de poderse decretar el sobreseimiento después de la práctica de las pruebas, como *modos de terminación de los procedimientos*, el artículo 78 refiere los consistentes en la sentencia, el sobreseimiento, el allanamiento, el desistimiento y la caducidad (debiendo reunir estos tres los requisitos de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa). Concretamente, el sobreseimiento procederá, además del caso ya antes referido (no resultar debidamente probados los hechos tras las alegaciones y pruebas), en los casos de falta de motivos suficientes para imputar hechos de responsabilidad contable a persona determinada pasadas las fases de alegaciones y de prueba, y si han tenido lugar hechos de responsabilidad contable y se hubiese ingresado su importe o indemnizados los daños y perjuicios. Es requisito ineludible, antes de acordar el sobreseimiento, dar audiencia al Ministerio Fiscal y a las otras partes personadas por plazo común de 10 días, pudiendo interponerse solo recurso de apelación ante la Sala de Justicia contra el Auto que de lugar al sobreseimiento.

26.^a En materia de *impugnación de las Providencias, Autos y Sentencias*, y sin perjuicio de acudir a las reglas de las leyes de la juris-

¹⁴ Ello plantea de nuevo la inconveniencia de pretender resucitar el periclitado juicio de cuentas que, además de ser poco operativo y distorsionar la labor ordinaria de los Consejeros encargados de los Departamentos de la Sección de Fiscalización, ya no tiene razón de ser sino en los justos límites derivados de la actual redacción de los artículos 77 y 177 de la Ley General Presupuestaria, como se detalla más adelante.

dicción contencioso-administrativa y LEC 1/2000 en orden a los recursos contra los Decretos y las Diligencias de Ordenación de los Directores Técnicos en funciones de Secretarios de la Sala y de los Departamentos de Enjuiciamiento (artículos 79 y 80 de la primera de ellas así como los 448 a 454 bis de la LEC 1/2000), rigen las reglas generales. Es regla derivada de la supletoriedad ya antes mencionada, en escala y por su orden de prelación, de las leyes de la jurisdicción contencioso-administrativa y de la ley de enjuiciamiento civil, siendo inocua, en este caso, la posterior llamada a la normativa del enjuiciamiento criminal.

27.^a Los motivos de casación serán los siguientes: 1.º Abuso, exceso o defecto en el ejercicio de la jurisdicción contable, 2.º Incompetencia o inadecuación del procedimiento, 3.º Quebrantamiento de las normas esenciales del proceso o de los principios de audiencia y defensa, siempre que se haya producido en este caso efectiva indefensión (debe pedirse siempre la subsanación antes a no ser que no fuera ya posible hacerlo), 4.º Error evidente en la apreciación de la prueba basado en documentos que obren en el procedimiento y demuestren la equivocación sin resultar contradictorios por otras pruebas, y, 5.º Infracción de las normas de la Constitución y del resto del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia aplicable al caso.

Llama la atención que el recurso de casación en materia de responsabilidad contable se sigue rigiendo por motivos anteriores, previos y diferentes a los actualmente contenidos, respecto del proceso contencioso-administrativo, en el artículo 88 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Esta ya ha suprimido en la actualidad la referencia a la apreciación de la prueba como motivo de casación, de tal manera que ha reconducido el proceso de casación a su verdadera y tradicional finalidad que fue, desde su origen y siempre, la consistente en la defensa de la Ley y no la ulterior valoración probatoria a la manera de una verdadera apelación o instancia final o nueva concedida a los recurrentes. No se entiende cual pueda ser la razón que aboga aun por el mantenimiento de tal anomalía para la jurisdicción contable, tratándose aquí, por lo tanto, con una mayor rigidez la cuestión, que está en plena discordancia con el resto del ordenamiento jurídico contencioso-administrativo en materia de casación, por lo que debe ser objeto de una necesaria y armonizada unificación en este aspecto de la revisión del material probatorio ante el Tribunal Supremo, de nuevo, o a modo de nueva instancia que no estimamos acorde con la actual concepción del recurso de casación imperante en nuestras

leyes procesales y en la sistemática del Ordenamiento jurídico en su plenitud.

28.^a Llama la atención, respecto de la revisión, la especial configuración de alguno de los motivos mencionados en la jurisdicción contable, en la obligada comparativa de los motivos que, para dicho recurso extraordinario, se contienen en el correlativo artículo 102 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, cuyo apartado tercero, expresamente, establece que *la revisión en materia de responsabilidad contable procederá en los casos establecidos en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas*. No obstante, aquí la diferencia es menor que con respecto al recurso de casación.

29.^a En orden a la *ejecución de sentencias* de la jurisdicción contable, por lo que respecta a la *ejecución provisional*, el artículo 84.2 de la Ley de Funcionamiento se refiere a la regla general y a su única excepción: *la interposición de los recursos de casación y de revisión no impedirá la ejecución de la sentencia impugnada, salvo que el recurrente prestase fianza o aval suficientes para garantizar el cumplimiento de la misma*. Así, pues, se podrá solicitar la ejecución provisional de las sentencias condenatorias por responsabilidad contable dictadas en la primera y en la segunda instancia, que se hará con arreglo a las previsiones de la LEC 1/2000 (artículos 524 a 537), salvedad hecha de que los condenados recurrentes ante la Sala 3.^a del Tribunal Supremo presten fianza o aval suficientes para garantizar el cumplimiento de la condena si se confirmase la sentencia impugnada¹⁵.

30.^a En lo atinente a la *ejecución definitiva* de las sentencias firmes dictadas por la jurisdicción contable, los artículos 85 y 86 de la Ley de Funcionamiento establecen las *particularidades* respecto del régimen general contenido en los artículos 517 y siguientes de la LEC 1/2000, debiendo destacarse las siguientes: 1) Para el caso

¹⁵ De nuevo debe resaltarse en este momento la necesidad de acudir a las reglas generales de ejecución provisional de las sentencias que contengan pronunciamientos de condena al pago de cantidad dineraria, pues ese será el único pronunciamiento posible de las dictadas por la jurisdicción contable, con la salvedad, como veremos a continuación, de la posibilidad de una primera sentencia declarativa de la susodicha responsabilidad y de un segundo pronunciamiento, en incidente de ejecución, fijando el montante concreto y determinado de dicha responsabilidad. Eso es así porque, de nuevo en discordancia con la actual regulación contenida en la LEC 1/2000, el artículo 86.2 de la Ley de Funcionamiento dispone que *cuando la sentencia no hubiere determinado el importe de los daños y perjuicios en que se cifren las responsabilidades contables, se procederá a su liquidación por el órgano del Tribunal que conociere de la ejecución en la forma establecida en la Ley de Enjuiciamiento Civil*.

de no conseguir el total reintegro de las responsabilidades decretadas, se declarará la *insolvencia* de los responsables directos y se procederá contra los responsables subsidiarios a continuación; 2) También se procederá a declarar la *insolvencia* de los responsables subsidiarios en el caso de no poderse hacer efectivas sus responsabilidades de segundo grado. Las declaraciones de insolvencia se harán con la cláusula sin perjuicio, para poder hacerlas efectivas cuando se venga a mejor fortuna; 3) Se tramitarán *todas las diligencias de ejecución en una sola pieza separada para cada responsable contable*; 4) *Subsiste en la Ley de Funcionamiento la posibilidad de ejecución de sentencias condenatorias por responsabilidad contable necesitadas de ejecución con determinación de la cantidad líquida*, cuyo trámite será el contemplado en los artículos 712 a 716 de la LEC 1/2000¹⁶.

3. CONSTITUCIONALIDAD DE LA JURISDICCIÓN CONTABLE

La doctrina constitucional y la de la Sala 3.^a del Supremo, frente a algunas dudas suscitadas al respecto, ha respondido contundentemente y con claridad que la jurisdicción contable o el enjuiciamiento contable atribuido a la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas es plenamente acorde con las disposiciones contenidas en la Constitución Española.

Así, en breve recordatorio, debemos hacer mención, en primer lugar, a la *STC de 18-9-2000*, n.º 215/2000, BOE 251/2000, de 19 de octubre de 2000, recurso 219/1997. Ponente: Sr. González Campos. Se dice en ella, al respecto, que *ha de entenderse, pues, que con la expresa mención a la «jurisdicción» del Tribunal de Cuentas en el art. 136.2 CE el constituyente ha querido que dicha institución, cuando*

¹⁶ Y a pesar de que el artículo 219 de la LEC 1/2000 dispone al respecto y para el proceso civil común lo siguiente: *cuando se reclame en juicio el pago de una cantidad de dinero determinada o de frutos, rentas, utilidades o productos de cualquier clase, no podrá limitarse la demanda a pretender una sentencia meramente declarativa del derecho a percibirlos, sino que deberá solicitarse también la condena a su pago, cuantificando exactamente su importe, sin que pueda solicitarse su determinación en ejecución de sentencia, o fijando claramente las bases con arreglo a las cuales se deba efectuar la liquidación, de forma que ésta consista en una pura operación aritmética. En los casos a que se refiere el apartado anterior, la sentencia de condena establecerá el importe exacto de las cantidades respectivas, o fijará con claridad y precisión las bases para su liquidación, que deberá consistir en una simple operación aritmética que se efectuará en la ejecución. Fuera de los casos anteriores, no podrá el demandante pretender, ni se permitirá al Tribunal en la sentencia, que la condena se efectúe con reserva de liquidación en la ejecución. No obstante lo anterior, se permitirá al demandante solicitar, y al Tribunal sentenciar, la condena al pago de cantidad de dinero, frutos, rentas, utilidades o productos cuando ésa sea exclusivamente la pretensión planteada y se dejen para un pleito posterior los problemas de liquidación concreta de las cantidades.*

actúe en el ejercicio de su tradicional función jurisdiccional de enjuiciamiento contable, lo que supone la exigencia de una especie de responsabilidad civil (ATC 371/1993, de 16 de diciembre, FJ 1), quede sometida a las garantías que la Constitución anuda a todo proceso. Esto es, las derivadas del art. 24 CE así como de otros preceptos constitucionales, entre ellas las de independencia e inamovilidad de quienes ejercen la función jurisdiccional, como expresamente establece el art. 136.3 CE respecto a los miembros del órgano aquí considerado. De suerte que el ejercicio de la función jurisdiccional de enjuiciamiento contable por el Tribunal de Cuentas no es en sí mismo contrario al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), pues es la propia Constitución la que permite la atribución de funciones jurisdiccionales a dicho órgano.

En segundo término, para que rechacemos la pretensión del recurrente en este proceso constitucional es suficiente tener en cuenta que la conclusión a la que se acaba de llegar ya ha estado presente en la doctrina sentada por este Tribunal sobre la actividad de enjuiciamiento contable que lleva a cabo el Tribunal de Cuentas y que se concreta, en lo fundamental, en las Sentencias del TC 187/1988, de 17 de octubre y 18/1991, de 31 de enero. Doctrina que, de otra parte, ha sido aplicada en el ATC 312/1996, de 29 de octubre, en un caso que posee como se verá una directa relación con el presente.

A) En efecto, en el Fundamento Jurídico 2 de la STC 187/1988, al hilo de la impugnación de los preceptos de la Ley del Parlamento de Cataluña 6/1984, de 5 de marzo, que atribuían funciones de enjuiciamiento contable a la Sindicatura de Cuentas de esa Comunidad Autónoma, y tras afirmar que el bloque de la constitucionalidad en la materia está integrado por el art. 136 CE, la LOTC y el art. 42 Estatuto de Autonomía de Cataluña, el Pleno de este Tribunal se refirió a la clara distinción existente entre las dos funciones que, en desarrollo del meritado precepto constitucional, atribuye al Tribunal de Cuentas su Ley Orgánica: «la función fiscalizadora externa de la actividad económico-financiera del sector público y la función de enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos», subrayándose que el enjuiciamiento contable se configura como «una actividad de naturaleza jurisdiccional» (debemos indicar que esta misma idea ya había sido avanzada por el ATC 664/1984, de 7 de noviembre, Fundamento Jurídico 1).

Según constató entonces el Tribunal en Pleno, esa configuración se plasma en la definición de los caracteres con que la LOTC regula dicha función. Concretamente, esta Ley Orgánica, «utilizando la expresión contenida en el art. 136.2, párrafo segundo CE, califica al enjuiciamiento contable de jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas (art. 15.1), atribuyéndole

las notas de necesaria e improrrogable, exclusiva y plena (art. 17.1), al mismo tiempo que garantiza la independencia e inamovilidad de sus miembros disponiendo, en concordancia también con lo establecido en el apartado tercero del mencionado precepto constitucional, que estarán sujetos a las mismas causas de incapacidad, incompatibilidad y prohibiciones fijadas para los Jueces en la Ley Orgánica del Poder Judicial (art. 33.1)». Por lo que se refiere a la función misma, se significa que la actividad desarrollada por la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas «consiste en aplicar la norma jurídica al acto contable, emitiendo un juicio sobre su adecuación a ella y declarando, en consecuencia, si existe o no responsabilidad del funcionario, absolviéndolo o condenándolo y, en esta última hipótesis, ejecutando coactivamente su decisión. Y todo ello a través de un procedimiento judicial, regulado en el Capítulo Tercero del Título V y desarrollado en la Ley de Funcionamiento del Tribunal, en el que aparecen los elementos objetivos, subjetivos y formales que caracterizan a un proceso. Por otra parte, sus resoluciones, en los casos y en la forma que determina su Ley de Funcionamiento, son susceptibles del recurso de casación y revisión ante el Tribunal Supremo (art. 49) y, si bien la Ley de Procedimiento Administrativo resulta supletoria de las normas reguladoras de los procedimientos fiscalizadores (Disposición final segunda, 1), para el ejercicio de las funciones jurisdiccionales se aplica supletoriamente la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y las de Enjuiciamiento Civil y Criminal (Disposición final segunda, 2)».

La doctrina ahora extractada fue reiterada en el Fundamento Jurídico 2 de la STC 18/1991, por referencia entonces a la Ley del Parlamento de Galicia 6/1985, de 24 de junio, del Consejo de Cuentas de la Comunidad Autónoma. Expresamente se señala en esta resolución que de la distinta naturaleza de las funciones fiscalizadora y de enjuiciamiento contable y de la correlativa diferencia de regulación legal de cada una de ellas, cabe concluir que el Tribunal de Cuentas es supremo pero no único cuando fiscaliza, pues la propia LOTC presupone la existencia de órganos autonómicos de control externo, y único pero no supremo cuando enjuicia la responsabilidad contable, al atribuirse a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo la competencia para el conocimiento de los recursos de casación y revisión contra sus resoluciones.

En suma, de esta jurisprudencia se desprende que el enjuiciamiento contable que lleva a cabo el Tribunal de Cuentas constituye el ejercicio de una función jurisdiccional, plena y exclusiva, en un proceso especial por razón de la materia. Y, en consecuencia, ha de llegarse a la conclusión de que la inadmisión del recurso contencioso administrativo formulado por el recurrente, acordada por la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal

Supremo, no ha vulnerado su derecho fundamental a la tutela judicial efectiva que el art. 24.1 CE reconoce y garantiza a todos.

No obstante, aunque la doctrina jurisprudencial de la Sala 3.^a ha mantenido dicha decisión y apreciación jurisprudencial, han surgido algunas voces discrepantes en forma de Votos Particulares a la expuesta doctrina. Así, se observa que en la STS, Sala 3.^a de 28-11-2012 se estima, de la mayoritaria manera señalada, que la jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas se adapta a la Constitución, aunque deba entenderse su alcance con carácter restrictivo, al señalar que, además de lo afirmado en la STC 126/2011, de 18 de julio, ha de recordarse lo siguiente: «*además de las funciones de fiscalización atribuidas al Tribunal de Cuentas por el art. 136 CE, éste tiene también relevantes funciones de enjuiciamiento contable que poseen un indudable carácter jurisdiccional reconocido por este Tribunal (STC 215/2000, de 18 de septiembre). Es precisamente el reconocimiento de tal carácter lo que dota de sentido a la previsión incorporada al art. 49 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, según el cual «[l]as resoluciones del Tribunal de Cuentas, en los casos y en la forma que determine su Ley de Funcionamiento, serán susceptibles del recurso de casación y revisión ante el Tribunal Supremo». Y es también la naturaleza jurisdiccional de las funciones de enjuiciamiento contable que tiene atribuidas dicho Tribunal la razón que explica que el art. 31.2 de la Ley Orgánica 2/1987, de 18 de mayo, de conflictos jurisdiccionales, considere a los órganos de la jurisdicción contable como comprendidos, a estos efectos, en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo» [...] «Se constata así la doble naturaleza de las funciones ejercidas por el Tribunal de Cuentas. Pues mientras que el Tribunal de Cuentas ejerce funciones de fiscalización actúa como órgano constitucional dependiente de las Cortes Generales (art. 136.1 CE), cuando ejerce funciones de enjuiciamiento contable lo hace como órgano jurisdiccional, y sus resoluciones son recurribles ante el órgano jurisdiccional superior en todos los órdenes, salvo lo dispuesto en materia de garantías constitucionales, esto es, ante el Tribunal Supremo (art. 123.1 CE)».*

La doctrina jurisprudencial de esta Sala ha matizado, no obstante [Cfr., por todas sentencia de 13 de junio de 2008 (en Cuestión de competencia 2/2006)] que *la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, órgano lateral constitucional de las Cortes Generales, referida a la responsabilidad contable, ha de ser interpretada restrictivamente y dentro de sus justos límites para poder hacerla compatible con la unidad y exclusividad en el ejercicio de la jurisdicción que reconoce el artículo 117 CE, como recoge la propia Exposición de Motivos de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.*

Con la expuesta doctrina discrepa el Voto particular emitido por el Magistrado de la Sala D. Vicente Conde Martín de Hijas al explicar que *si se parte de que la potestad jurisdiccional atribuida al Tribunal de Cuentas (insisto, según la concepción común al respecto, que no la mía propia) constituye una excepción constitucionalmente establecida, respecto de un ámbito muy delimitado, el problema constitucional que se suscita es el de si una norma infraconstitucional puede ampliar ese ámbito, aunque sea por vía de prejudicialidad, para atribuir al Tribunal de Cuentas una potestad jurisdiccional que, con arreglo al artículo 117.3 CE y a la Ley Orgánica del Poder Judicial, está reservada a los órganos de la jurisdicción integrados en el poder judicial.*

4. LA ACTUAL CONFIGURACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD CONTABLE POR ALCANCE: DELIMITACIÓN DEL CONCEPTO DE ALCANCE

El ámbito objetivo de la responsabilidad contable por alcance, una vez promulgada la nueva Ley General Presupuestaria, Ley 47/2003, de 26-11, que altera en ello las previsiones contenidas en la anterior aprobada por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23-9, viene a contenerse en su artículo 177, en relación con el 176 precedente¹⁷.

Aunque, siempre en apariencia, pudiera parecer que dicho precepto ha reproducido los tipos de responsabilidad contable que antes se recogían en el artículo 141 de la Ley precedente, lo cierto y verdad es que no ocurre así. Hoy en día, debe tenerse en cuenta que el precepto de la nueva Ley presupuestaria presenta notables innovaciones, por lo que ya no resulta aplicable la doctrina estable-

¹⁷ Dice el artículo 176 de la vigente Ley General Presupuestaria *que las autoridades y demás personal al servicio de las entidades contempladas en el art. 2 de esta ley que por dolo o culpa graves adopten resoluciones o realicen actos con infracción de las disposiciones de esta ley, estarán obligados a indemnizar a la Hacienda Pública estatal o, en su caso, a la respectiva entidad los daños y perjuicios que sean consecuencia de aquellos, con independencia de la responsabilidad penal o disciplinaria que les pueda corresponder. Y el artículo 177.1 añade que constituyen infracciones a los efectos del artículo anterior: a) Haber incurrido o malversación en la administración de los fondos públicos. b) Administrar los recursos y demás derechos de la Hacienda Pública estatal sin sujetarse a las disposiciones que regulan su liquidación, recaudación o ingreso en el Tesoro. c) Comprometer gastos, liquidar obligaciones y ordenar pagos sin crédito suficiente para realizarlos o con infracción de lo dispuesto en esta ley o en la de Presupuestos que sea aplicable. d) Dar lugar a pagos reintegrables, de conformidad con lo establecido en el art. 77 de esta ley. e) No justificar la inversión de los fondos a los que se refieren los arts. 78 y 79 de esta ley y la Ley General de Subvenciones. f) Cualquier otro acto o resolución con infracción de esta ley, cuando concurren los supuestos establecidos en el art. 176 de esta ley.*

cida por la Sentencia de la Sala 3.^a del Tribunal Supremo de 28-11-2012¹⁸, que se refería a la precedente redacción del artículo 141 de la anterior Ley General Presupuestaria de 1988.

Según el artículo 177.1, dar lugar a pagos indebidos al liquidar obligaciones o al expedir documentos en virtud de funciones encomendadas ha pasado a ser *dar lugar a pagos reintegrables de conformidad con lo establecido en el artículo 77 de esta Ley*¹⁹, o sea dar lugar tanto a los propiamente pagos indebidos realizados por error material, aritmético o de hecho a favor de persona en quien no concurra derecho alguno de cobro frente a la Administración con respecto a dicho pago o en cuantía que exceda de la consignada en el acto o documento que reconoció el derecho del acreedor y que originan en el precepto la obligación inmediata de restitución, conforme a los procedimientos reglamentariamente establecidos, como a los actos de los que se deriven reintegros distintos de los anteriores, cuya revisión se realizará en atención a los procedimientos de revisión de oficio de actos nulos o anulables previstos en las normas de procedimiento administrativo generales o de conformidad con los procedimientos específicos de reintegro establecidos en las normas reguladoras de los distintos ingresos según la causa que determine su invalidez.

Por ello, mientras que el perceptor de un pago indebido puede recurrir en vía administrativa y, luego, en la contencioso-adminis-

¹⁸ Dice literalmente dicha resolución que *como se desprende de lo que ya se ha declarado en la sentencia de esta Sala y Sección de 18 de enero de 2012 (Casación 11/2010) deben diferenciarse adecuadamente los supuestos de responsabilidad contable por alcance, ilícito presupuestario tipificado en los artículos 72 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas y 141.1.a) de la Ley General Presupuestaria de 23 de septiembre de 1988, vigente en el momento en que se cometieron los hechos enjuiciados [artículo 177.1.a) de la LGP de 26 de noviembre de 2003] de otras infracciones contables distintas, como la preceptuada en el apartado 141.1. d) de la mencionada Ley Presupuestaria de 1988 [177.1 d) de la LGP] consistente en dar lugar a pagos indebidos al liquidar las obligaciones o al expedir documentos en virtud de funciones encomendadas.*

¹⁹ Preceptúa el actual artículo 77 de la Ley General Presupuestaria que *a los efectos de esta Ley se entiende por pago indebido el que se realiza por error material, aritmético o de hecho, en favor de persona en quien no concurra derecho alguno de cobro frente a la Administración con respecto a dicho pago o en cuantía que excede de la consignada en el acto o documento que reconoció el derecho del acreedor. El perceptor de un pago indebido total o parcial queda obligado a su restitución. El órgano que haya cometido el error que originó el pago indebido, dispondrá de inmediato, de oficio, la restitución de las cantidades indebidamente pagadas conforme a los procedimientos reglamentariamente establecidos y, en defecto de procedimiento específico, con arreglo al que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas o el de Empleo y Seguridad Social en el ámbito de la Seguridad Social.*

trativa, la resolución del ordenador de pagos que la disponga, la responsabilidad contable queda contraída a los pagos efectuados por error, siendo alcance aquello que está previsto en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, por el contrario. A tales pagos indebidos, en su caso, ha de quedar reducido el ámbito de los denominados juicios de cuentas a instruir en pieza separada por los respectivos Consejeros de los Departamentos de Fiscalización del Tribunal de Cuentas.

5. MENCIÓN SOBRE LA DISCUTIDA NATURALEZA DE LAS ACTUACIONES PREVIAS Y SOBRE LAS DENOMINADAS DILIGENCIAS PRELIMINARES

Las actuaciones previas que sigue el Instructor para, en su caso y de advertir irregularidades contables susceptibles de constituir alcance, efectuar una liquidación positiva fijando individualizada-mente la posible responsabilidad contable, se inician con el acuerdo del respectivo Consejero de Enjuiciamiento para que se inicie la instrucción, mejor dicho se proponga el nombramiento de Instructor a la Comisión de Gobierno, por lo que son derivadas de las denominadas Diligencias Preliminares admitidas a trámite por el mismo Consejero.

En torno a la debatida cuestión de qué naturaleza tienen, administrativa o judicial, se ha venido entendiendo por la Sala 3.^a del Tribunal Supremo (Sentencia de 19-7-2010) que *de acuerdo con el artículo 47 de la Ley de Funcionamiento, al Delegado Instructor corresponde en las Actuaciones Previas realizar las diligencias oportunas en averiguación de los hechos y de los presuntos responsables, pero no que tenga que recoger declaración alguna de personas a las que no considera presuntos responsables (...)*. Efectivamente, la finalidad de las Actuaciones Previas a la exigencia de responsabilidad contable reguladas en el capítulo XI del título IV de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, como hemos dicho en la sentencia de 2 de noviembre de 2005 (recurso 1945/2000), es la de concretar unos hechos presuntamente constitutivos de responsabilidad contable, los posibles responsables, y el importe total de los daños y perjuicios producidos y si bien comportan, como señaló el Tribunal Constitucional, en la sentencia 18/1991, de 31 de enero, «actividades de instrucción» ordenadas a preparar la actividad jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, **no tienen carácter estrictamente judicial**, pues en la Ley de Funcionamiento se excluyeron expresamente de las tareas de carácter judicial que lleva a cabo el Tribunal de Cuentas.

Los artículos 46 y 47 de la LFTCu establecen las actuaciones que se han de llevar a cabo ante los hechos supuestamente constitutivos de alcance, al margen de si su conocimiento se ha puesto de manifiesto dentro de un procedimiento fiscalizador o no. En este sentido, el artículo 56 de la misma Ley señala que ejercitada la acción pública a que se refiere el art. 47.3 de la Ley Orgánica 2/1982 (en adelante, LOTCu), el Consejero de Cuentas de la Sección de Enjuiciamiento, previamente a la incoación del correspondiente procedimiento jurisdiccional, acordará, en su caso, recabar del Departamento que hubiere efectuado el examen y comprobación de las cuentas, o que hubiere tramitado el oportuno procedimiento fiscalizador; la formación de la pieza separada a que se refiere el art. 45 de la Sección de Enjuiciamiento la práctica de las diligencias prevenidas en los artículos 46 y 47 de la misma. Es decir, que las Actuaciones Previas constituyen un presupuesto inexcusable para la tramitación, en su caso, del correspondiente juicio de cuentas, tras la admisión de un escrito de ejercicio de la acción pública.

Es por tanto consecuencia del carácter que venimos exponiendo, la imposible aplicación a las Actuaciones Previas, como pretende el recurrente, de las normas reguladoras de la fase instructora de los procedimientos judiciales, ni las de los procedimientos administrativos al no finalizar con resolución que decida definitivamente sobre el asunto.

Además, la regulación de las actuaciones previstas en los artículos 46 y 47 de la LFTCu que nos ocupa no contemplan la intervención del ejercitante de la acción pública, razón por la que su falta de participación en el desarrollo de las mismas no vulnera los derechos que invoca, al margen de que tampoco le ha causado la efectiva y real indefensión que el motivo citado requiere. En primer lugar, porque consta en las actuaciones que con fecha 28 de junio de 2001 se declaró la nulidad del Acta de Liquidación Provisional del alcance a fin de verificar dicho trámite con la citación del hoy recurrente y, además, porque la mera sospecha de parcialidad que denuncia como consecuencia de la intervención de los presuntos responsables carece de virtualidad a tal fin, al no proporcionar prueba alguna dirigida a acreditar, siquiera de forma indiciaria, las conductas obstruccionistas o dilatorias que les atribuye.

En parecidos términos se viene pronunciando la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas. Se ha dicho así que como ha establecido la doctrina de esta Sala de Justicia de este Tribunal de Cuentas, por ejemplo, en **sentencias de 30 de abril de 1999, 14 de julio de 2004** y 27 de marzo de 2012, la fase de actuaciones previas no condiciona, ni lo que pueda decidir el órgano jurisdiccional, dentro de sus facultades, en el posible proceso que se incoe, ni que el demandante pueda formalizar o no su demanda, ni su contenido, ni las relaciones jurídicas subjetivas que puedan dimanar

de esta última, sin perjuicio de los riesgos que todo demandante asume ante una posible desestimación de sus pretensiones. Por consiguiente, no se produce ninguna indefensión porque no se tome declaración en actuaciones previas a quienes el Delegado Instructor no considera inicialmente como presuntos responsables contables. Las citadas sentencias ponen de manifiesto que el hecho de que aparezcan como demandados en el proceso contable aquellos que no hayan intervenido en actuaciones previas no les produce indefensión alguna –afirmando que es perfectamente posible, desde el punto de vista jurídico-procesal, el ejercicio de la pretensión contable contra personas que no hayan intervenido en las actuaciones previas– pues esa fase no tiene otro fin que preparar el posible proceso contable que se incoe, facilitando su desarrollo mediante la aportación de la documentación oportuna bajo el impulso del Delegado Instructor. Esas diligencias, junto a las que soliciten los presuntos responsables, contribuyen a esclarecer la existencia o no de alcance, así como la de los sujetos que pudieran ser demandados ante el órgano jurisdiccional contable, pero no pueden limitar ni condicionar las facultades que las partes legitimadas disponen al instar la demanda o la contestación, ni las proposiciones de pruebas que realicen al amparo del procedimiento que se tramite, por lo que la no intervención en actuaciones previas no produce indefensión alguna cuando las partes pueden actuar y proponer cuanto consideren, en defensa de sus pretensiones, durante la tramitación del proceso contable correspondiente. El artículo 60 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas determina que la jurisdicción contable juzgará dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de las alegaciones de las mismas, por lo que estas pretensiones podrán estar sustentadas en las actuaciones previas, impulsadas por el Delegado Instructor, o no, según acepten o no las conclusiones del Acta de Liquidación Provisional, pretensiones que, por otro lado, no persiguen, en ningún caso, la aplicación de un derecho sancionador inspirado en el «ius puniendi», sino única y exclusivamente la reparación de un daño efectivo causado a los fondos públicos por dolo, culpa o negligencia graves.

No discrepamos de la expuesta apreciación en tanto que, pudiendo proponerse como prueba documental la integridad de las actuaciones llevadas a cabo en dicha fase previa, mediante ese expediente del juicio posterior, verbal u ordinario, pasan las diligencias de la instrucción a ostentar el valor de la documental respectiva, de gran importancia en base a la presunción de veracidad de los informes de fiscalización aportados a ellas, y, en definitiva, en la práctica se viene a diluir o deja de tener gran relevancia su consideración o no como verdaderas actuaciones judiciales, que, por lo dicho, no estimamos como tales.

Por otro lado, *no parece conveniente judicializar la instrucción o actuaciones previas, estableciendo una imputación de responsabilidad contable, con recurso de plena jurisdicción ante la Sala de Justicia, pues los inconvenientes derivados de ello serían numerosos.* Aunque, por otro lado, dada la dudosa naturaleza apuntada, podría argumentarse que la limitación de impugnación, contraída a la petición de diligencias o a la indefensión, podría atentar a la tutela judicial efectiva aunque, no se olvide, no se trata de jurisdicción sancionadora sino reparadora.

6. LA LEGISLACIÓN SUPLETORIA: NECESIDAD DE DAR ENTRADA A LA COMPLETA SEGURIDAD JURÍDICA

Como ya se ha apuntado antes, la Disposición Final 2.^a Dos de la Ley Orgánica dispone que *para el ejercicio de las funciones jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas, en cuanto no esté previsto en la presente Ley o en la de su funcionamiento, se aplicarán supletoriamente la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y las de Enjuiciamiento Civil y Criminal, por este mismo orden de prelación.* Además, en cuanto a las actuaciones previas, el artículo 47.1 g) de la Ley de Funcionamiento, al referirse a las disposiciones aplicables al requerimiento infructuoso para afianzar o consignar las responsabilidades contables objeto de la liquidación provisional positiva, indica que se llevará a efecto el *embargo de los bienes de los presuntos responsables a no ser que tuviesen afianzado, o afianzaren, en forma legal, sus posibles responsabilidades en los términos establecidos en el Reglamento General de Recaudación.*

Como puede verse, si a lo anterior le sumamos la regla general de supletoriedad del proceso civil establecida en el artículo 4 de la LEC 1/2000 (*en defecto de disposiciones en las leyes que regulan los procesos penales, contencioso-administrativos, laborales y militares, serán de aplicación, a todos ellos, los preceptos de la presente Ley*), resulta que, aun con dudas, parece que se aplicará la norma especial de la Disposición Final 2.^a de la Ley Orgánica que llama a una prelación de normas, por este orden, de la legislación de cuentas, de la ley de la jurisdicción contencioso-administrativa, de la ley de enjuiciamiento civil, de la ley de enjuiciamiento criminal y del Reglamento General de Recaudación para el apremio derivado de las responsabilidades contables declaradas por el Instructor en las actuaciones previas. Debe añadirse que, en lo que concierne a la ejecución, regirán la casi integridad de las reglas referidas a las condenas dinerarias contenidas en la LEC 1/2000.

En conclusión, no puede hablarse de claridad, ni de seguridad jurídica, con los mínimos requisitos establecidos para que el aplicador y el asesor en los juicios de responsabilidad contable manejen con un mínimo de garantías y de claridad la normativa aplicable. De haberse querido hacer voluntariamente más torcida la regulación, casi habría resultado ello imposible, por no decir que lo es. Urge, pues, llamar a una mejora de la situación actualmente existente, clarificando y regulando con criterios más simples o sencillos cual sea la legislación procesal aplicable a estas situaciones.

7. CUESTIÓN SOBRE LA SUPLETORIEDAD EN LO GUBERNATIVO Y EN LO PROCESAL DE LA LEY ORGÁNICA DEL PODER JUDICIAL

Otra cuestión relacionada con la anterior, y no de menor importancia, es la referida a la cuestionada posible aplicación de determinadas disposiciones de la básica LOPJ de 1985 a las actuaciones procesales y orgánicas de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas. Carente la legislación sectorial, como se ve ya precisada de una urgente e inaplazable actualización, de regla alguna que llame, aun de forma subsidiaria o supletoria a aquélla Ley Orgánica, se ha cuestionado la aplicación, aun analógica (artículo 4.1 del Código Civil) de la reguladora del Poder Judicial por ser semejantes, casi iguales, los problemas y cuestiones que pueden suscitarse en el ámbito de la jurisdicción especializada contable que, como se sabe, se incardina en el Poder Judicial (sus resoluciones pueden ser objeto de recursos de casación y de revisión ante la Sala 3.^a del Tribunal Supremo), al menos en lo jurisdiccional y no en lo gubernativo, como verdadero ejercicio de potestad judicial, eso sí especializada por razón de la materia.

Por dichas plurales razones y por la identidad de supuestos que pueden plantearse, fundamentalmente en lo referente a las decisiones de la Sección de Enjuiciamiento y a la analogía con los supuestos previstos en la LOPJ, estimamos que, al menos, serán de aplicación a la jurisdicción contable las disposiciones que se pasan a enumerar a continuación.

Como la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y su derivada Ley de Funcionamiento vienen, de manera escueta, a establecer que la Sección de Enjuiciamiento se organizará en Salas integradas por un Presidente y dos Consejeros, de Cuentas y asistidas por uno o más Secretarios, así como que las Salas conocerán de las apelaciones contra las resoluciones en primera instancia dictadas por los Consejeros de Cuentas, los procedimientos de reintegro por alcan-

ce y los expedientes de cancelación de fianzas (artículo 24 de la Ley Orgánica), siendo designado el Presidente de la Sección de Enjuiciamiento por el Pleno del Tribunal de Cuentas (artículo 31 de la misma), y que al Presidente del Tribunal de Cuentas le corresponde designar a los Consejeros que hayan de integrar la Sección de Enjuiciamiento cuando no basten los inicialmente adscritos a la misma, según un turno de rigurosa rotación entre los mismos, que el Pleno conocerá de los incidentes de recusación cuando la misma afectara a todos o la mayoría de los Consejeros de una Sala del Tribunal, que *le corresponde a la Sección de Enjuiciamiento, aparte de las funciones jurisdiccionales*, la preparación de la Memoria de las actuaciones jurisdiccionales en el ejercicio económico correspondiente y formular la oportuna propuesta al Pleno, someter al Pleno las modificaciones que deban introducirse en la estructura de la Sección y sentar los criterios para el reparto de los asuntos (artículos 2, 3 y 12 de la Ley de Funcionamiento), *si hace una referencia su artículo 15 a la LOPJ al disponer que se aplicarán las causas de abstención y de recusación establecidas en la LOPJ y en la LEC*, ajustándose a dichas leyes la tramitación del incidente correspondiente.

Ha de entenderse que, de las reglas contenidas en la LOPJ y en base a la identidad de razón o analogía existentes citadas antes, han de ser trasladables al Enjuiciamiento contable las siguientes disposiciones²⁰:

Artículo 3.1: la jurisdicción es única y se ejerce por los Juzgados y Tribunales previstos en esta Ley, sin perjuicio de las potestades jurisdiccionales reconocidas por la Constitución a otros órganos.

Artículo 5.2: cuando un órgano judicial considere, en algún proceso, que una norma con rango de Ley, aplicable al caso, de cuya validez dependa el fallo, pueda ser contraria a la Constitución, planteará la cuestión

²⁰ *Sin perjuicio, además y de manera añadida, de las normas de directa aplicación al enjuiciamiento contable referidas a los conflictos de competencia y sobre la propia competencia de la Sala 3.^a del Tribunal Supremo, artículos 51, 52 y 58, así como sobre período de actividad judicial, días hábiles y audiencia pública contenidos en los artículos 179 a 195, así como notificación inmediata a las partes del Consejero que complete la Sala de Justicia y atribuciones del Ponente contenidas en los artículos 202 a 206, abstención y recusación de los artículos 217 a 228, y actuaciones judiciales, impulso procesal y nulidad de actuaciones, resoluciones judiciales, vista, votación y fallo, lugar de las actuaciones, notificaciones y cooperación judicial de los artículos 229 a 278, incompatibilidades y prohibiciones e inmunidad judicial de los artículos 389 a 400; artículo 541, artículos 542 a 546 y 551 sobre el Ministerio Fiscal, los Abogados y Procuradores, el Servicio Jurídico del Estado, así como la defensa y representación de los demás entes públicos.*

ante el Tribunal Constitucional, con arreglo a lo que establece su Ley Orgánica.

Artículo 6: los Jueces y Tribunales no aplicarán los reglamentos o cualquier otra disposición contrarios a la Constitución, a la Ley o al principio de jerarquía normativa.

Artículo 7.1 y 2: los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo II del Título I de la Constitución vinculan, en su integridad, a todos los Jueces y Tribunales y están garantizados bajo la tutela efectiva de los mismos. En especial, los derechos enunciados en el art. 53.2 de la Constitución española se reconocerán, en todo caso, de conformidad con su contenido constitucionalmente declarado, sin que las resoluciones judiciales puedan restringir, menoscabar o inaplicar dicho contenido.

Artículo 11: en todo tipo de procedimiento se respetarán las reglas de la buena fe. No surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales. Los Juzgados y Tribunales rechazarán fundamentalmente las peticiones, incidentes y excepciones que se formulen con manifiesto abuso de derecho o entrañen fraude de Ley o procesal. Los Juzgados y Tribunales, de conformidad con el principio de tutela efectiva consagrado en el art. 24 de la Constitución española, deberán resolver siempre sobre las pretensiones que se les formulen, y sólo podrán desestimarlas por motivos formales cuando el defecto fuese insubsanable o no se subsanare por el procedimiento establecido en las leyes.

Artículo 12. 2 y 3: no podrán los Jueces y Tribunales corregir la aplicación o interpretación del ordenamiento jurídico hecha por sus inferiores en el orden jerárquico judicial sino cuando administren justicia en virtud de los recursos que las leyes establezcan. Tampoco podrán los Jueces y Tribunales, órganos de gobierno de los mismos... dictar instrucciones, de carácter general o particular, dirigidas a sus inferiores, sobre la aplicación o interpretación del ordenamiento jurídico que lleven a cabo en el ejercicio de su función jurisdiccional.

Artículo 17: todas las personas y entidades públicas y privadas están obligadas a prestar, en la forma que la Ley establezca, la colaboración requerida por los Jueces y Tribunales en el curso del proceso y en la ejecución de lo resuelto, con las excepciones que establezcan la Constitución y las leyes, y sin perjuicio del resarcimiento de los gastos y del abono de las remuneraciones debidas que procedan conforme a la Ley. Las Administraciones Públicas, las Autoridades y funcionarios, las Corporaciones y todas las entidades públicas y privadas, y los particulares, respetarán y, en su caso, cumplirán las sentencias y demás resoluciones judiciales que hayan ganado firmeza o sean ejecutables de acuerdo con las leyes.

Artículo 20: la Justicia será gratuita en los supuestos que establezca la Ley. Se regulará por Ley un sistema de justicia gratuita que de efectividad al derecho declarado en los arts. 24 y 119 de la Constitución española, en los casos de insuficiencia de recursos para litigar.

Artículo 21: los Juzgados y Tribunales españoles conocerán de los juicios que se susciten en territorio español entre españoles, entre extranjeros y entre españoles y extranjeros con arreglo a lo establecido en la presente Ley y en los tratados y convenios internacionales en los que España sea parte. Se exceptúan los supuestos de inmunidad de jurisdicción y de ejecución establecidos por las normas del Derecho Internacional Público.

Artículo 170.1: los Jueces de cada orden jurisdiccional podrán reunirse en Junta, bajo la Presidencia del Decano, para proponer las normas de reparto entre los mismos, unificar criterios y prácticas, y para tratar asuntos comunes.

Artículo 440: los Secretarios Judiciales son funcionarios públicos ... que ejercen sus funciones con el carácter de autoridad.

Artículo 446: los Secretarios Judiciales deberán abstenerse en los casos establecidos para los Jueces y Magistrados y, si no lo hicieran, podrán ser recusados.

La abstención se formulará por escrito motivado dirigido al Juez o Magistrado, si se tratare de un Juzgado, al Presidente, si se trata de una Sala o Sección o al Juez Decano si desempeñase sus funciones en un servicio común, quienes decidirán, respectivamente, la cuestión.

En caso de confirmarse la abstención, el Secretario Judicial que se haya abstenido debe ser reemplazado por su sustituto legal; en caso de denegarse, deberá aquél continuar actuando en el asunto.

La abstención se formulará por escrito motivado dirigido al Juez o Magistrado si se tratare de una unidad de apoyo directo a un órgano judicial unipersonal, al Presidente si se tratare de una unidad de apoyo directo a un órgano judicial colegiado o al Juez o Magistrado que corresponda por turno de reparto si desempeñase sus funciones en un servicio común, quienes decidirán, respectivamente, la cuestión. En caso de confirmarse la abstención, el Secretario Judicial que se haya abstenido debe ser reemplazado por su sustituto legal; en caso de denegarse, deberá aquél continuar actuando en el asunto.

Serán aplicables a la recusación de los Secretarios las prescripciones que establece esta Ley para Jueces y Magistrados con las siguientes excepciones:
a) Los Secretarios Judiciales no podrán ser recusados durante la práctica de

cualquier diligencia o actuación de que estuvieren encargados. b) La pieza de recusación se instruirá y resolverá por los mismos Jueces o Magistrados competentes para conocer de la abstención. c) Presentado el escrito de recusación, el Secretario Judicial recusado informará detalladamente por escrito si reconoce o no como cierta y legítima la causa alegada. d) Cuando el recusado reconozca como cierta la causa de la recusación, el Tribunal dictará auto, sin más trámites y sin ulterior recurso, teniéndolo por recusado, si estima que la causa es legal. Si estima que la causa no es de las tipificadas en la Ley, declarará no haber lugar a la recusación. Contra este auto no se dará recurso alguno. Cuando el recusado niegue la certeza de la causa alegada como fundamento de la recusación, se procederá conforme a lo previsto en el apartado 3 del art. 225 de esta Ley. e) El Secretario Judicial recusado, desde el momento en que sea presentado el escrito de recusación, será reemplazado por su sustituto legal.

Artículo 452.1 y 2: los Secretarios Judiciales desempeñarán sus funciones con sujeción al principio de legalidad e imparcialidad en todo caso, al de autonomía e independencia en el ejercicio de la fe pública judicial, así como al de unidad de actuación y dependencia jerárquica en todas las demás que les encomienden esta Ley y las normas de procedimiento respectivo, así como su reglamento orgánico. Las funciones de los Secretarios Judiciales no serán objeto de delegación ni de habilitación, sin perjuicio de lo establecido en el art. 451.3. En el ejercicio de sus funciones, los Secretarios Judiciales cumplirán y velarán por el cumplimiento de todas las decisiones que adopten los Jueces o Tribunales en el ámbito de sus competencias.

Artículo 453: corresponde a los Secretarios Judiciales, con exclusividad y plenitud, el ejercicio de la fe pública judicial. En el ejercicio de esta función, dejarán constancia fehaciente de la realización de actos procesales en el Tribunal o ante éste y de la producción de hechos con trascendencia procesal mediante las oportunas actas y diligencias. Cuando se utilicen medios técnicos de grabación o reproducción, las vistas se podrán desarrollar sin la intervención del Secretario Judicial, en los términos previstos en la Ley. En todo caso, el Secretario Judicial garantizará la autenticidad e integridad de lo grabado o reproducido. Los Secretarios Judiciales expedirán certificaciones o testimonios de las actuaciones judiciales no declaradas secretas ni reservadas a las partes, con expresión de su destinatario y el fin para el cual se solicitan. Autorizarán y documentarán el otorgamiento de poderes para pleitos, en los términos establecidos en las leyes procesales. En el ejercicio de esta función no precisarán de la intervención adicional de testigos.

Artículo 454: Los Secretarios Judiciales son responsables de la función de documentación que les es propia, así como de la formación de los autos y expedientes, dejando constancia de las resoluciones que dicten los Jueces y

Magistrados, o ellos mismos cuando así lo autorice la Ley. Los Secretarios Judiciales ejercerán competencias de organización, gestión, inspección y dirección del personal en aspectos técnicos procesales,... garantizarán que el reparto de asuntos se realiza de conformidad con las normas..., serán responsables del buen funcionamiento del registro de recepción de documentos, expidiendo en su caso las certificaciones que en esta materia sean solicitadas por las partes. Facilitarán a las partes interesadas y a cuantos manifiesten y justifiquen un interés legítimo y directo, la información que soliciten sobre el estado de las actuaciones judiciales no declaradas secretas ni reservadas. Promoverán el empleo de los medios técnicos, audiovisuales e informáticos de documentación con que cuente la unidad donde prestan sus servicios.

Artículo 455: será responsabilidad del Secretario Judicial la dación de cuenta, que se realizará en los términos establecidos en las leyes procesales.

Artículo 456: el Secretario Judicial impulsará el proceso en los términos que establecen las leyes procesales. A tal efecto, dictará las resoluciones necesarias para la tramitación del proceso, salvo aquéllas que las leyes procesales reserven a Jueces o Tribunales. Estas resoluciones se denominarán diligencias, que podrán ser de ordenación, de constancia, de comunicación o de ejecución. Las diligencias de ordenación serán recurribles ante el Juez o el ponente, en los casos y formas previstos en las leyes procesales. Los Secretarios Judiciales cuando así lo prevean las leyes procesales tendrán competencias en las siguientes materias: a) La ejecución salvo aquellas competencias que exceptúen las leyes procesales por estar reservadas a Jueces y Magistrados... d) Cualesquiera otras que expresamente se prevean. Se llamará decreto a la resolución que dicte el Secretario Judicial con el fin de poner término al procedimiento del que tenga atribuida exclusiva competencia, o cuando sea preciso o conveniente razonar su decisión. Será siempre motivado y contendrá, en párrafos separados y numerados, los antecedentes de hecho y los fundamentos de derecho en que se basa.

Artículo 457: los Secretarios Judiciales dirigirán en el aspecto técnico-procesal al personal integrante de la Oficina Judicial, ordenando su actividad e impartiendo las órdenes e instrucciones que estime pertinentes en el ejercicio de esta función.

Artículo 462: los Secretarios Judiciales asumirán todas aquéllas otras funciones que legal y reglamentariamente se establezcan.

Artículo 552: los Abogados y Procuradores que intervengan en los pleitos y causas, cuando incumplan las obligaciones que les impone esta Ley o las leyes procesales, podrán ser corregidos a tenor de lo dispuesto en este Título, siempre que el hecho no constituya delito.

Artículo 553: los Abogados y Procuradores serán también corregidos disciplinariamente por su actuación ante los Juzgados y Tribunales: 1.º Cuando en su actuación forense faltaren oralmente, por escrito o por obra, al respeto debido a los Jueces y Tribunales, Fiscales, Abogados, Secretarios Judiciales o cualquier persona que intervenga o se relacione con el proceso. 2.º Cuando llamados al orden en las alegaciones orales no obedecieren reiteradamente al que presida el acto. 3.º Cuando no comparecieren ante el Tribunal sin causa justificada una vez citados en forma. 4.º Cuando renuncien injustificadamente a la defensa o representación que ejerzan en un proceso, dentro de los siete días anteriores a la celebración del juicio o vistas señaladas.

Artículo 554: las correcciones que pueden imponerse a las personas a que se refieren los dos artículos anteriores son: a) Apercibimiento. b) Multa cuya máxima cuantía será la prevista en el Código Penal como pena correspondiente a las faltas. 2. La imposición de la corrección de multa se hará atendiendo a la gravedad, antecedentes y circunstancias de los hechos cometidos, y en todo caso se impondrá siempre con audiencia del interesado.

Artículo 555: la corrección se impondrá por la autoridad ante la que se sigan las actuaciones. Podrá imponerse en los propios autos o en procedimiento aparte. En todo caso, por el secretario se hará constar el hecho que motive la actuación correctora, las alegaciones del implicado y el acuerdo que se adopte por el Juez o por la Sala.

Artículo 556: contra el acuerdo de imposición de la corrección podrá interponerse, en el plazo de cinco días, recurso de audiencia en justicia ante el Secretario Judicial, el Juez o la Sala, que lo resolverán en el siguiente día. Contra este acuerdo o contra el de imposición de la sanción, en el caso de que no se hubiese utilizado el recurso de audiencia en justicia, cabrá recurso de alzada, en el plazo de cinco días, ante la Sala de Gobierno, que lo resolverá previo informe del Secretario Judicial, del Juez o de la Sala que impuso la corrección, en la primera reunión que celebre.²¹

²¹ Dado que no existe Sala de Gobierno en la Sección de Enjuiciamiento y que en ella se integrarían todos los Consejeros de Enjuiciamiento, por lo que no pueden ser juez y parte resolviendo la impugnación, deberá entenderse que existen dos posibles opciones en su caso para aplicar el precepto por la jurisdicción contable, ya que no encontramos razón de peso para no aplicarlo, a saber: la primera consiste en entender que la impugnación debe resolverse por el Pleno en funciones de máximo órgano gubernativo del Tribunal de Cuentas, sin la asistencia del o de los Consejeros que acordaron la imposición de la sanción; la segunda consiste en que sean los Consejeros, por el orden de asistencia o llamada a la Sección de Enjuiciamiento los que, en su caso y con el Consejero que no actuó en la imposición de la sanción por la Sala, integren la Sección de Enjuiciamiento llamada a conocer de la referida impugnación, actuando en órgano gubernativo de 4 miembros tal y como funciona la Sección de Enjuiciamiento de ordinario.

Artículo 557: cuando fuere procedente alguna de las correcciones especiales previstas en las leyes procesales para casos determinados, se aplicará, en cuanto al modo de imponerla y recursos utilizables, lo que establecen los dos artículos anteriores.

8. PROPUESTA DE FUTURO

A modo de reflexión final, se entiende que el análisis, necesariamente parcial y limitado, de las disposiciones referidas, propias de la jurisdicción contable, revela de por sí el marasmo legal existente en lo procesal y orgánico que, por ello mismo, estaría precisado de una urgente actualización y ordenación racional.

En todas y cada una de las cuestiones suscitadas, cuando ello se ha considerado necesario o imprescindible, se ha puesto de manifiesto el problema existente, o se ha tratado de hacerlo, con la finalidad de encontrar una solución dentro del marco legal existente, si ello era posible, y, en caso contrario, se postula la necesidad de una pronta solución legal.

Como conclusión general, pues ya se ha alargado mucho la exposición, se considera que no es tan nefasta o equívoca la legislación vigente, pues ha permitido el desenvolvimiento de la jurisdicción contable durante ya 25 años, con eficacia y habiendo permitido el establecimiento de un cuerpo doctrinal de jurisprudencia consolidado en muchos aspectos. Lo cierto es que, pese a ello, el avance de los tiempos, el desarrollo de legislación posterior y una finalidad de armonización y de mayor seguridad jurídica, exigen la puesta al día de aspectos cuya deficiencia, entendemos, se ha puesto de manifiesto a lo largo y ancho de la anterior exposición.

La transmisión de la responsabilidad contable a los causahabientes. Los efectos de la aceptación de la herencia a beneficio de inventario

Luis Rueda García

Teniente Fiscal en el Tribunal de Cuentas

La interpretación y aplicación del régimen previsto por el artículo 38.5 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas para la transmisión *mortis causa* de la responsabilidad contable presenta dificultades que han sido puestas de relieve de manera reiterada por la doctrina y por la jurisprudencia.

Como sabemos, a tenor del precepto citado, las responsabilidades directas y subsidiarias se transmiten a los causahabientes de los responsables por la aceptación de la herencia en la cuantía a que ascienda el importe líquido de la misma; norma cuya interpretación no puede ser desligada de la del artículo 55.2 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, que considera legitimados pasivos ante la Jurisdicción Contable a los presuntos responsables, a sus causahabientes y a cuantos se consideren perjudicados por el proceso.

La principal dificultad que ha presentado la exégesis del precepto ha venido constituida por la determinación de si cabe la transmisión de la responsabilidad antes de que la misma haya sido declarada en una sentencia firme, y sobre este punto volveremos más tarde.

Sin embargo, tal aspecto no constituye el objeto de la presente comunicación. Por el contrario, mi intención es cuestionar uno de los puntos en los que la interpretación del precepto ha sido prácticamente unánime.

Me refiero a la inteligencia del inciso final de la norma que, como hemos visto, limita la cuantía de la responsabilidad contable transmitida *mortis causa* al importe líquido de la herencia.

La mayoría de los autores y las decisiones de los tribunales, en las escasas ocasiones en que este punto les ha sido planteado, considera que con tal expresión la ley establece, a los efectos de la responsabilidad contable, la equivalencia entre la aceptación de la herencia de manera pura y simple y la aceptación a beneficio de inventario, de modo que los declarados responsables en virtud del artículo 38.5 sólo han de hacer frente al pago correspondiente con el remanente que pueda restar de los bienes y derechos hereditarios, previo pago de las deudas y cargas de la herencia.

En resumen, se admite que el artículo 38.5 establece, a los efectos de la responsabilidad contable, una presunción *iuris et de iure* de aceptación de la herencia a beneficio de inventario.

Frente a tal criterio, y desde el respeto al que obliga el conocimiento y la experiencia que atesoran las personas que lo mantienen, esta comunicación se plantea la posibilidad de interpretar la norma en otro sentido, más conforme a su literalidad, entendiendo que el mismo establece un límite cuantitativo y no cualitativo a la transmisión de la responsabilidad contable y que, en consecuencia, su régimen legal supone una limitación en relación con el importe a satisfacer, pero no una restricción de los bienes con los que en su caso puede ser satisfecha.

Para ello, es preciso partir de los argumentos que han sido expuestos a favor de la tesis mayoritaria.

Y en este punto, parece existir alguna dificultad porque, en la doctrina reciente al menos, no es frecuente encontrar expresados los argumentos que puedan justificar la equivalencia entre la limitación derivada del artículo 38.5 y el régimen establecido en los artículos 1010 y siguientes del Código Civil.

Así, si es posible encontrar opiniones, como la de Juan Carlos López, que sostienen que en el supuesto extremo en el que la responsabilidad haya sido declarada en sentencia firme antes del falle-

cimiento del causante, y la herencia haya sido aceptada pura y simplemente, los herederos sólo han de satisfacer las responsabilidades contables, que son concebidas como una carga de la herencia, con los bienes de ésta, no se extiende tal consideración al supuesto más debatido, en el que no se ha pronunciado tal sentencia antes de producirse la sucesión¹.

En realidad, los aspectos que han sido destacados se refieren a la razón de la existencia del precepto que establece la transmisibilidad mortis causa de las responsabilidades contables, razón que, si como ha señalado Carlos Cubillo, no pretende que quien causó el daño lo repare, sino evitar que sus causahabientes obtengan un enriquecimiento injusto², parece vincularse más con la consideración de la norma como un límite cuantitativo que como referida a unos bienes o derechos concretos, los procedentes del causante.

Aún más llamativo resulta que las resoluciones de la Sala de Justicia, hasta la Sentencia 11/2013, de 11 de abril, no se hayan pronunciado específicamente sobre este aspecto.

Tal omisión resultaba lógica en el marco de una de las dos líneas jurisprudenciales discrepantes que la Sala de Justicia ha mantenido sobre la determinación del contenido transmisible a los herederos en virtud de lo previsto en el artículo 38.5.

Nos referimos al conjunto de resoluciones, iniciado por la STCu 14/1994, de 5 de mayo, y concluido por la STCu 16/2001, de 20 de julio que, coincidiendo con las que forman la otra opinión de la Sala de Justicia, y también con la doctrina, en aceptar que la obligación pecuniaria derivada de una responsabilidad contable declarada en sentencia firme se transmite a los herederos que aceptan la herencia hasta el límite que supone el importe líquido de la misma, y ello por aplicación tanto de lo dispuesto en la legislación del Tribunal de Cuentas como por lo establecido en los artículos 659 y 661 del Código Civil, negaban la posibilidad de que se transmitiera la propia responsabilidad si el presunto responsable fallecía antes de que se pronunciara aquella decisión firme.

¹ LÓPEZ LÓPEZ, Juan Carlos, «La legitimación pasiva en los procedimientos jurisdiccionales de responsabilidad contable», pág. 169, en *El Tribunal de Cuentas: fiscalización y enjuiciamiento*. Estudios de Derecho Judicial, número 83, 2005.

² CUBILLO RODRÍGUEZ, Carlos, *La jurisdicción del Tribunal de Cuentas*, pág. 154, Editorial Comares 1999.

Según esta opinión, la responsabilidad contable presenta un carácter subjetivo y personalísimo, al exigir la concurrencia de dolo, culpa o negligencia graves, y por dicho carácter sólo puede ser imputada a la persona que originó el perjuicio de los fondos públicos con actos u omisiones contrarias a la Ley, lo que excluye la posibilidad de su transmisión y la hacer formar parte de las obligaciones que, según el artículo 659 del Código Civil no se integran en el caudal hereditario, sino que por su naturaleza se extinguen por la muerte del causante.

En una segunda línea argumental, esta jurisprudencia, diferenciando el concepto de responsabilidad contable del de la deuda nacida de esta responsabilidad, considera que el artículo 38.5 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas dispone la transmisión de la deuda líquida y exigible derivada de una responsabilidad declarada en sentencia firme, porque la responsabilidad no establecida en sentencia no existe jurídicamente y no resulta susceptible de transmisión lo que no existe.

Como conclusión se afirma que el artículo 38.5 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas se limita a disponer la transmisión de la deuda derivada de la declaración de responsabilidad contable.

Y decimos que la ausencia de pronunciamientos sobre el significado del inciso final del artículo 38.5 resultaba lógico dentro de esta línea jurisprudencial porque, al restringir la transmisibilidad de la responsabilidad contable a las deudas derivadas de esta causa ya existentes en el patrimonio del causante antes de su fallecimiento, hacía que se computaran para la determinación del importe líquido de la herencia, de manera que si ésta presentaba bienes y derechos suficientes para satisfacer ésta y las demás deudas, se producía su transmisión y, en caso contrario, no.

La ausencia de pronunciamientos sobre el punto al que nos referimos, hasta la STCu 11/2013, de 11 de abril, se ha mantenido en la que podría ser considerada línea dominante entre las resoluciones de la Sala de Justicia en esta materia, que ha sostenido la transmisibilidad de la propia responsabilidad contable y no meramente la de la deuda declarada ya por sentencia.

Y decimos que podría ser considerada dominante porque fue la mantenida inicialmente por el órgano jurisdiccional, antes de ser pronunciada la STCu 14/1994, que hemos aludido, porque tiene apoyo en el Auto del Tribunal Constitucional 371/1993, de 16 de diciembre, y porque parece ser la vigente en la doctrina de la Sala,

según resulta de las SSTCu número 15/2007, de 24 de julio, 18/2012, de 8 de noviembre y 9 y 11/2013, de 7 de marzo y 11 de abril, respectivamente.

Estas resoluciones parten, al igual que las que mantienen la tesis contraria, de la imposibilidad de transmitir por muerte las obligaciones de carácter personalísimo, pero definen la responsabilidad contable como patrimonial y de contenido puramente económico, consistente en la obligación de reponer las cosas a su estado anterior, y en su caso, en la de indemnizar los daños y perjuicios causados al dominio público, obligaciones de naturaleza civil y por tanto, transmisibles a los herederos.

Como consecuencia de ello, se afirma que, aceptada la herencia, los herederos suceden al causante hasta el importe líquido de la herencia en la obligación de resarcir los daños y perjuicios causados al erario público como consecuencia del manejo de esos caudales públicos, ostentando la condición de legitimados pasivos en el procedimiento jurisdiccional contable, y siendo indiferente que dicha aceptación se hubiese producido antes del inicio del procedimiento jurisdiccional contable.

Estas resoluciones se han limitado, por lo que afecta a esta comunicación, a recordar la vigencia del límite derivado del artículo 38.5. Así se constata si se repasa el elenco de decisiones en las que se ha tomado en consideración que la aceptación de la herencia se realizó a beneficio de inventario.

Tanto en la STCu 15/1993, de 26 de marzo, como en la STCu 9/1999, de 30 de abril, los herederos, en la apelación, o no formularon alegaciones o no se personaron, por lo que la Sala de Justicia no entró en este punto en el fondo del asunto, limitándose a confirmar la resolución de instancia.

En el auto 30/2004, de 16-12, dictado en la pieza de apelación 15/2004, correspondiente a la pieza separada de jurisdicción voluntaria, dentro del juicio de cuentas 5/1996, la Sala resolvió una apelación planteada por el Abogado del Estado contra el auto que había tenido por aceptada una herencia a beneficio de inventario.

Importa señalar que, en el supuesto concreto, tanto el juzgador de instancia como el propio recurrente asumieron que en caso de transmisión mortis causa de la responsabilidad contable el sucesor solo queda obligado a responder hasta el importe líquido de la herencia y con los bienes procedentes de ella, ya que el primero así lo

afirmó y el segundo se refirió a la irrelevancia de la clase de aceptación en el marco del artículo 38.5.

Sin embargo, la Sala no se pronunció expresamente sobre la cuestión, porque la apelación versó sobre si resultaba procedente tener la herencia por aceptada a beneficio de inventario o pura y simplemente, y, también sobre si la Jurisdicción Contable podía pronunciarse sobre tal materia, bien por ser una cuestión prejudicial, bien por tratarse de una cuestión incidental.

La situación ha cambiado a raíz de la STCu 11/2013, de 11 de abril, que circunscribe la responsabilidad contable, en virtud de lo previsto en el artículo 38.5, a la cuantía a que ascienda el importe líquido de la herencia aceptada, pero que afirma que este precepto, al que atribuye naturaleza jurídica de legislación especial en materia de transmisión mortis causa de responsabilidades contables, viene a establecer una responsabilidad *intra vires* al margen de que la aceptación de la herencia se haya efectuado pura y simplemente o a beneficio de inventario, que en el caso concreto era la modalidad de aceptación empleada.

Con ello esta resolución, y los autos posteriores dictados en el mismo procedimiento, vienen a coincidir con la línea mayoritaria de la doctrina reciente, al interpretar el inciso final del artículo 38.5 como equivalente al establecimiento legal de un beneficio de inventario en el marco de la responsabilidad contable. Coincide también en la falta de expresión de los argumentos que sustentan tal conclusión.

Frente a ello, esta comunicación entiende que, aplicando los criterios de interpretación de las normas previstos en el artículo 3.1 del Código Civil, la conclusión a la que procede llegar implica considerar que el artículo 38.5 sólo establece un límite cuantitativo, coincidente con el importe líquido de la herencia, para la transmisión *mortis causa* de la responsabilidad contable, importe carente de cualquier relación con los concretos bienes que pudieran integrar el caudal hereditario por lo que, a los efectos de la responsabilidad contable, resulta irrelevante, en el sentido de no operar ninguna restricción como consecuencia de ello, que la aceptación de la herencia se haya realizado de manera pura y simple o a beneficio de inventario.

Y ello, por los siguientes motivos:

1. El sentido propio de las palabras empleadas por el legislador no implica el establecimiento de una presunción *iuris et de iure*

de aceptación a beneficio de inventario sino, tan solo, una restricción al importe de la responsabilidad transmitida.

2. En una consideración de los antecedentes históricos y legislativos, éstos tampoco abonan la posición mayoritaria. En efecto, el artículo 42 del Real Decreto de 3 de marzo de 1925, que constituye el precedente directo del actual precepto estableció que *Las responsabilidades, tanto directas como subsidiarias, se transmiten a los causahabientes de los responsables, por la aceptación expresa o tácita de la herencia de éstos, pero sólo en la cuantía máxima a que ascienda el importe líquido de dicha herencia, computando como tal el que haya servido de base para la liquidación del impuesto de derechos reales, que haya determinado la transmisión de que se trata*³. La referencia a la base liquidable del impuesto nos sitúa en el ámbito de una cantidad concreta, no de unos bienes determinados. Normativa esta que el artículo 5, párrafo 2.º del Decreto-Ley de 31 de enero de 1947 declaró vigente a los efectos de la tramitación de los expedientes de reintegro, declaración que fue renovada a su vez por el artículo 19, párrafo 3.º de la Ley de 3 de diciembre de 1953, sobre Organización, funciones y procedimiento del Tribunal de Cuentas del Reino y que sólo fue derogada, al serlo las normas citadas, por la Disposición derogatoria primera de la Ley 7/1988.

3. No se puede aceptar la posición mayoritaria sin considerar la responsabilidad contable declarada en sentencia firme después del fallecimiento del causante como una deuda de éste o una carga de su herencia, lo que resulta contrario a la actual interpretación jurisprudencial del resto del artículo 38.5, que niega tal carácter a la responsabilidad transmitida. Además tal entendimiento mayoritario supone una auténtica ficción, porque en el momento en que el causante murió no existía tal deuda, ni se justifica la existencia de tal carga.

4. El criterio de interpretación teleológico obliga a indagar la finalidad de la norma. Si se admite, como se mencionó anteriormente, que la pretensión legal consiste en evitar el enriquecimiento injusto de los causahabientes, la consecución de tal objetivo se presenta como más realizable con el establecimiento de un límite a la transmisión de responsabilidad coincidente con un valor económico, que con la adición a tal límite de otro, identificado como la necesidad de que el reintegro y el abono de intereses se materiali-

³ El subrayado es nuestro.

cen tan sólo con cargo a los bienes y derechos procedentes del causante.

5. Por último, en relación con la realidad social del tiempo en el que las normas han de ser aplicadas, nuestra sociedad es cada vez más consciente de la necesidad de controlar la actividad económica pública y reclama cada vez con más vigor que la actuación de los tribunales ligada con ese objetivo, dentro de la que destaca la realizada por la Jurisdicción Contable, sea plenamente desarrollada. En dicho marco, el establecimiento por vía interpretativa, y sin una explicación clara de sus fundamentos, de una limitación no expresamente prevista en la ley, como lo es que la responsabilidad contable transmitida por fallecimiento sólo pueda ser hecha efectiva *intra vires*, resulta difícilmente compatible con la realidad social presente, a la que se refiere el Título Preliminar del Código Civil y, desde luego, no se presenta muy cercana a la misión de procurar ante los tribunales la satisfacción del interés social que el artículo 124 de la Constitución encomienda al Ministerio Fiscal.

BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ MARTÍN, Juan Antonio. *La responsabilidad en la gestión de los fondos públicos. La doctrina del Tribunal de Cuentas y Supremo: la acción pública*. Editorial Bayer Hermanos, 2006.
- CASANA MERINO, Fernando. *La responsabilidad contable: naturaleza jurídica y elementos que la integran*. Instituto de Estudios Fiscales, 2005.
- CORONA MARTÍN, Rafael María. «La responsabilidad contable de los gestores de fondos públicos». *Revista IGAE*, número 20, 2008.
- CUBILLO RODRÍGUEZ, Carlos. *LA JURISDICCIÓN DEL TRIBUNAL DE CUENTAS*. Editorial Comares, 1999.
- GALÁN SÁNCHEZ, Rosa María. *El enjuiciamiento contable. El control de la gestión de fondos públicos por el Tribunal de Cuentas*. Instituto de Estudios Fiscales, 2001.
- GUTIÉRREZ GARCÍA, María Concepción. *La responsabilidad contable de los gestores de fondos públicos*. Editorial Bayer Hermanos, 2010.
- MUÑOZ ÁLVAREZ, Guadalupe. «La transmisión mortis causa de la responsabilidad contable». *Revista Actualidad Administrativa*, número 14, 2011.

-
- VACAS GARCÍA-ALÓS, Luis. *La responsabilidad contable de los gestores públicos y de los perceptores de subvenciones en la jurisprudencia (Claves de la Jurisprudencia)*. Editorial Reus, 2009.
- VILLANUEVA RODRÍGUEZ, Ulpiano L. «Notas sobre la responsabilidad contable». *Revista Auditoría Pública*, número 55, 2011.
- VV. AA. «El Tribunal de Cuentas: Fiscalización y enjuiciamiento. Consejo General del Poder Judicial». *Cuadernos de Derecho Judicial*, XIX, 2003.
- VV. AA. «El Tribunal de Cuentas: Fiscalización y enjuiciamiento. Consejo General del Poder Judicial y Tribunal de Cuentas». *Estudios de Derecho Judicial*, número 83, 2005.

LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

SEGUNDO CUATRIMESTRE DEL AÑO 2013

Javier Medina Guijarro y 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 segundo cuatrimestre del año, en relación con las materias que directa o indirectamente afectan a la actividad económica-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 Cuentas, 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 1/2013, de 14 de mayo, de medidas para reforzar la protección a los deudores hipotecarios, reestructuración de deuda y alquiler social. (BOE n.º 116, de 15 de mayo de 2013.)
- LEY 3/2013, de 4 de junio, de creación de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (BOE n.º 134, de 5 de junio de 2013.)
- LEY 4/2013, de 4 de junio, de medidas de flexibilización y fomento del mercado del alquiler de viviendas. (BOE n.º 134, de 5 de junio de 2013.)
- LEY 8/2013, de 26 de junio, de rehabilitación, regeneración y renovación urbanas. (BOE N.º 153, de 27 de junio de 2013.)
- LEY ORGÁNICA 4/2013, de 28 de junio, de reforma del Consejo General del Poder Judicial, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial. (BOE n.º 155, de 29 de junio de 2013.)
- LEY ORGÁNICA 5/2013, de 4 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 5/1987, de 30 de julio, de Delegación de Facultades del Estado en las Comunidades Autónomas en relación con los transportes por carretera y por cables. (BOE n.º 160, de 5 de julio de 2013.)
- LEY 9/2013, de 4 de julio, por la que se modifica la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de los Transportes Terrestres y la Ley 21/2003, de 7 de julio, de Seguridad Aérea. (BOE n.º 160, de 5 de julio de 2013.)
- LEY 11/2013, de 26 de julio, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo. (BOE n.º 179, de 27 de julio de 2013.)

1.2 Acuerdos internacionales

- DECISIÓN DEL CONSEJO EUROPEO de 25 de marzo de 2011, que modifica el artículo 136 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en relación con un mecanismo de estabilidad para los Estados miembros cuya moneda es el euro. (BOE n.º 117, de 16 de mayo de 2013.)

- INSTRUMENTO DE RATIFICACIÓN del Tratado entre el Reino de Bélgica, la República de Bulgaria, la República Checa, el Reino de Dinamarca, la República Federal de Alemania, la República de Estonia, Irlanda, la República Helénica, el Reino de España, la República Francesa, la República Italiana, la República de Chipre, la República de Letonia, la República de Lituania, el Gran Ducado de Luxemburgo, la República de Hungría, la República de Malta, el Reino de los Países Bajos, la República de Austria, la República de Polonia, la República Portuguesa, Rumanía, la República de Eslovenia, la República Eslovaca, la República de Finlandia, el Reino de Suecia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte (Estados miembros de la Unión Europea) y la República de Croacia, relativo a la adhesión de la República de Croacia a la Unión Europea, hecho en Bruselas el 9 de noviembre de 2011. (BOE n.º 156, de 1 de julio de 2013.)

1.3 Leyes Autonómicas

1.3.1 Comunidad Autónoma del Principado de Asturias

- LEY 1/2013, de 24 de mayo, de medidas de reestructuración del sector público autonómico. (BOE n.º 193, de 13 de agosto de 2013.)

1.3.2 Comunidad Autónoma de Aragón

- LEY 2/2013, de 4 de abril, de modificación de la Ley 26/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas. (BOE n.º 112, de 10 de mayo de 2013.)

- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 10/2012, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón. (BOE N.º 128, de 29 de mayo de 2013.)

- LEY 4/2013, de 23 de mayo, por la que se modifica la Ley 3/2009, de 17 de junio, de Urbanismo de Aragón. (BOE n.º 151, de 25 de junio de 2013.)

- LEY 5/2013, de 20 de junio, de calidad de los Servicios Públicos de la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón. (BOE n.º 175, de 23 de julio de 2013.)

1.3.3 Comunidad Autónoma de Canarias

- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 10/2012, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2013. (BOE n.º 107, de 4 de mayo de 2013.)

1.3.4 Comunidad Autónoma de Cantabria

- LEY 2/2013, de 17 de mayo, por la que se sustituyen los anexos a la Ley 10/2012, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas. (BOE n.º 142, de 14 de junio de 2013.)

1.3.5 Comunidad de Castilla y León

- LEY 4/2013, de 19 de junio, por la que se modifica la organización y el funcionamiento de las instituciones propias de la Comunidad de Castilla y León. (BOE n.º 168, de 15 de julio de 2013.)
- LEY 5/2013, de 19 de junio, de Estímulo a la Creación de Empresas en Castilla y León. (BOE n.º 168, de 15 de julio de 2013.)

1.3.6 Comunidad Autónoma de Extremadura

- LEY 3/2013, de 21 de mayo, de renta básica extremeña de inserción. (BOE n.º 136, de 7 de junio de 2013.)
- LEY 4/2013, de 21 de mayo, de Gobierno Abierto de Extremadura. (BOE n.º 136, de 7 de junio de 2013.)
- DECRETO-LEY 3/2012, de 19 de octubre, de estímulo de la actividad comercial. (BOE n.º 171, de 18 de julio de 2013.)
- DECRETO LEGISLATIVO 1/2013, de 21 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado. (BOE n.º 171, de 18 de julio de 2013.)

1.3.7 Comunidad Autónoma de la Región de Murcia

- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 14/2012, de 27 de diciembre, de medidas tributarias, administrativas y de reordenación del sector público regional. (BOE n.º 124, de 24 de mayo de 2013.)

- LEY 4/2013, de 12 de junio, de Medidas Urgentes en materia de Gastos de Personal y Organización Administrativa. (BOE n.º 158, de 3 de julio de 2013.)

- LEY 6/2013, de 8 de julio, de medidas en materia tributaria del sector público, de política social y otras medidas administrativas. (BOE n.º 195, de 15 de agosto de 2013.)

1.3.8 Comunidad Foral de Navarra

- LEY FORAL 14/2013, de 17 de abril, de Medidas contra el fraude fiscal. (BOE n.º 128, de 29 de mayo de 2013.)

- LEY FORAL 15/2013, de 17 de abril, de modificación de determinados artículos de la Ley Foral 17/2001, de 12 de julio, reguladora del comercio en Navarra. (BOE n.º 128, de 29 de mayo de 2013.)

- LEY FORAL 16/2013, de 17 de abril, de modificación del artículo 130 de la Ley Foral 13/2007, de 4 de abril, de la Hacienda Pública de Navarra. (BOE n.º 128, de 29 de mayo de 2013.)

- LEY FORAL 18/2013, de 29 de mayo, reguladora de los incentivos fiscales aplicables a los proyectos socialmente comprometidos. (BOE n.º 152, de 26 de junio de 2013.)

- LEY FORAL 20/2013, de 20 de junio, de modificación de la Ley Foral 2/2006, de 9 de marzo, del Consejo Económico y Social de Navarra. (BOE n.º 171, de 18 de julio de 2013.)

- LEY FORAL 26/2013, de 2 de julio, por la que se modifica la Ley Foral 7/2009, de 5 de junio, en la que se regula la asignación tributaria del 0,7 por 100 que los contribuyentes de la Comunidad Foral destinan a otros fines de interés social. (BOE n.º 179, de 27 de julio de 2013.)

- DECRETO FORAL LEGISLATIVO 3/2013, de 17 de julio, de Armonización Tributaria, por el que se modifica la Ley Foral

20/1992, de 30 de diciembre, de Impuestos Especiales. (BOE n.º 194, de 14 de agosto de 2013.)

1.3.9 Comunitat Valenciana

- LEY 1/2013, de 21 de mayo, de Medidas de Reestructuración y Racionalización del Sector Público Empresarial y Fundacional de la Generalitat. (BOE n.º 136, de 7 de junio de 2013.)

- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 1/2013, de 21 de mayo, de Medidas de Reestructuración y Racionalización del Sector Público Empresarial y Fundacional de la Generalitat. (BOE n.º 151, de 25 de junio de 2013.)

1.4 Reales Decretos

- REAL DECRETO 385/2013, de 31 de mayo, de modificación del Real Decreto 1886/2011, de 30 de diciembre, por el que se establecen las Comisiones Delegadas del Gobierno. (BOE n.º 131, de 1 de junio de 2013.)

- REAL DECRETO-LEY 7/2013, de 28 de junio, de medidas urgentes de naturaleza tributaria, presupuestaria y de fomento de la investigación, el desarrollo y la innovación. (BOE n.º 155, de 29 de junio de 2013.)

- REAL DECRETO-LEY 8/2013, de 28 de junio, de medidas urgentes contra la morosidad de las administraciones públicas y de apoyo a entidades locales con problemas financieros. (BOE n.º 155, de 29 de junio de 2013.)

- REAL DECRETO 515/2013, de 5 de julio, por el que se regulan los criterios y el procedimiento para determinar y repercutir las responsabilidades por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea. (BOE n.º 161, de 6 de julio de 2013.)

- CORRECCIÓN DE ERRORES DEL REAL DECRETO-LEY 7/2013, de 28 de junio, de medidas urgentes de naturaleza tributaria, presupuestaria y de fomento de la investigación, el desarrollo y la innovación. (BOE n.º 166, de 12 de julio de 2013.)

- CORRECCIÓN DE ERRORES Y ERRATAS DEL REAL DECRETO-LEY 8/2013, de 28 de junio, de medidas urgentes contra la morosidad de las administraciones públicas y de apoyo a en-

tidades locales con problemas financieros. (BOE n.º 166, de 12 de julio de 2013.)

- REAL DECRETO-LEY 9/2013, de 12 de julio, por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico. (BOE n.º 167, de 13 de julio de 2013.)

- REAL DECRETO 571/2013, de 26 de julio, de modificación del Real Decreto 83/2012, de 13 de enero, por el que se reestructura la Presidencia del Gobierno. (BOE n.º 194, de 2 de agosto de 2013.)

- REAL DECRETO 572/2013, de 26 de julio, por el que se modifica el Real Decreto 452/2012, de 5 de marzo, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Fomento y se modifica el Real Decreto 1887/2011, de 30 de diciembre, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales. (BOE n.º 209, de 31 de agosto de 2013.)

- REAL DECRETO 657/2013, de 30 de agosto, por el que se aprueba el Estatuto Orgánico de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia. (BOE n.º 209, de 31 de agosto de 2013.)

1.5 Órdenes Ministeriales y Circulares

- ORDEN HAP/883/2013, de 13 de mayo, por la que se modifican la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 1 de febrero de 1996, por la que se aprueba la Instrucción de Operatoria Contable a seguir en la Ejecución del Gasto del Estado; la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 1 de febrero de 1996, por la que se aprueban los Documentos Contables a utilizar por la Administración General del Estado; y la Orden EHA/3067/2011, de 8 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración General del Estado. (BOE n.º 123, de 23 de mayo de 2013.)

- ORDEN HAP/981/2013, de 31 de mayo, por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2014. (BOE n.º 133, de 4 de junio de 2013.)

- ORDEN HAP/1057/2013, de 10 de junio, por la que se determina la forma, el alcance y efectos del procedimiento de autorización de la masa salarial regulado en el artículo 27.tres de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013, para las sociedades mercantiles estatales,

fundaciones del sector público estatal y consorcios participados mayoritariamente por las administraciones y organismos que integran el sector público estatal. (BOE n.º 140, de 12 de junio de 2013.)

- ORDEN PRE/1136/2013, de 18 de junio, por la que se modifica la Orden PRE/1576/2002, de 19 de junio, por la que se regula el procedimiento para el pago de obligaciones de la Administración General del Estado. (BOE N.º 147, de 20 de junio de 2013.)

- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA ORDEN HAP/981/2013, de 31 de mayo, por la que se dictan normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2014. (BOE n.º 134, de 5 de junio de 2013.)

- ORDEN HAP/1292/2013, de 28 de junio, por la que se establecen las reglas de determinación de los índices que intervienen en las fórmulas de revisión de precios de los contratos públicos. (BOE n.º 163, de 9 de julio de 2013.)

- ORDEN HAP/1357/2013, de 11 de julio, por la que se modifica la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 1 de febrero de 1996, por la que se aprueba la Instrucción de operatoria contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado, y la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 1 de febrero de 1996, por la que se aprueban los documentos contables a utilizar por la Administración General del Estado. (BOE n.º 169, de 16 de julio de 2013.)

- ORDEN HAP/1489/2013, de 18 de julio, por la que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público. (BOE n.º 185, de 3 de agosto de 2013.)

1.6 Acuerdos y resoluciones

- RESOLUCIÓN de 26 de abril de 2013, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se actualiza el anexo incluido en la Resolución de 4 de marzo de 2013, por la que se define el principio de prudencia financiera aplicable a las operaciones de endeudamiento de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía que se acojan a la línea de financiación directa ICO-CCAA 2012 Y AL Fondo de Liquidez Autonómico. (BOE n.º 104, de 1 de mayo de 2013.)

- RESOLUCIÓN de 8 de mayo de 2013, de la Tesorería General de la Seguridad Social, por la que se modifica la de 16 de julio de 2004, sobre determinación de funciones en materia de aplazamientos de pago de deudas, reintegros de prestaciones indebidamente percibidas, compensación, devolución de ingresos indebidos, reembolso del coste de las garantías, desistimiento, convenios o acuerdos en procedimientos concursales y anuncios de subastas en boletines oficiales. (BOE n.º 121, de 21 de mayo de 2013.)
- RESOLUCIÓN de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible. (BOE n.º 132, de 3 de junio de 2013.)
- RESOLUCIÓN de 4 de junio de 2013, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se actualiza el anexo incluido en la Resolución de 4 de marzo de 2013, por la que se define el principio de prudencia financiera aplicable a las operaciones de endeudamiento de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía que se acojan a la línea de financiación directa ICO-CCAA 2012 y al Fondo de Liquidez Autonómico. (BOE n.º 134, de 5 de junio de 2013.)
- RESOLUCIÓN de 3 de junio de 2013, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se determina la publicación del Informe de Auditoría de las cuentas anuales junto con la información regulada en el artículo 136.4 de la Ley General Presupuestaria y se detalla el contenido mínimo de la información a publicar en el «Boletín Oficial del Estado» por las entidades del sector público empresarial estatal que no tengan la obligación de publicar sus cuentas anuales en el registro mercantil y que a su vez deban formular cuentas anuales consolidadas. (BOE n.º 136, de 7 de junio de 2013.)
- ACUERDO de 12 de junio de 2013, del Pleno del Consejo General del Poder Judicial, por el que se aprueba la Instrucción 1/2013 sobre retribuciones en supuestos de incapacidad temporal por contingencias comunes de los miembros de la Carrera Judicial. (BOE n.º 148, de 21 de junio de 2013.)
- RESOLUCIÓN de 28 de junio de 2013, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se actualiza el anexo incluido en la de 4 de marzo de 2013, por la que se define el principio de prudencia financiera aplicable a las operaciones de endeudamiento de las comunidades autónomas de régimen co-

mún y ciudades con estatuto de autonomía que se acojan a la línea de financiación directa ICO-CCAA 2012 y al Fondo de Liquidez Autonómico. (BOE n.º 157 de 2 de julio de 2013.)

- **CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA RESOLUCIÓN** de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible. (BOE n.º 167, de 13 de julio de 2013.)

- **RESOLUCIÓN** de 17 de julio de 2013, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 7/2013, de 28 de junio, de medidas urgentes de naturaleza tributaria, presupuestaria y de fomento de la investigación, el desarrollo y la innovación. (BOE n.º 173, de 20 de julio de 2013.)

- **RESOLUCIÓN** de 17 de julio de 2013, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 8/2013, de 28 de junio, de medidas urgentes contra la morosidad de las administraciones públicas y de apoyo a entidades locales con problemas financieros. (BOE n.º 173, de 20 de julio de 2013.)

- **RESOLUCIÓN** de 17 de julio de 2013, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 9/2013, de 12 de julio, por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico. (BOE n.º 173, de 20 de julio de 2013.)

- **RESOLUCIÓN** de 26 de julio de 2013, de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, por la que se da cumplimiento al artículo 32.1 del Real Decreto-ley 8/2013, de 28 de junio, de medidas urgentes contra la morosidad de las administraciones públicas y de apoyo a entidades locales con problemas financieros. (BOE n.º 181, de 30 de julio de 2013.)

- **RESOLUCIÓN** de 19 de julio de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría. (BOE n.º 181, de 30 de julio de 2013.)

- **RESOLUCIÓN** de 19 de julio de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modifica-

ción de la Norma Técnica de Auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. (BOE n.º 181, de 30 de julio de 2013.)

- RESOLUCIÓN de 1 de agosto de 2013, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se actualiza el anexo incluido en la Resolución de 4 de marzo de 2013, por la que se define el principio de prudencia financiera aplicable a las operaciones de endeudamiento de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía que se acojan a la línea de financiación directa ICO-CCAA 2012 y al Fondo de Liquidez Autonómico. (BOE n.º 187, de 6 de agosto de 2013.)

- RESOLUCIÓN de 26 de julio de 2013, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se publica la información contenida en el resumen de la Cuenta de la Administración General del Estado del ejercicio 2012. (BOE n.º 189, de 8 de agosto de 2013.)

- ACUERDO de estabilización y asociación entre las Comunidades Europeas y sus Estados Miembros, por una parte, y la República de Serbia, por otra, hecho en Luxemburgo el 29 de abril de 2008. (BOE n.º 200, de 21 de agosto de 2013.)

2. JURISPRUDENCIA TRIBUNAL DE CUENTAS. SALA DE JUSTICIA

2.1 Sentencias y Resúmenes Doctrinales

- **SENTENCIA N.º 14/2013, dictada por la Sala de Justicia el 9/05/2013. Asunto: Recurso de apelación N.º 24/12, interpuesto contra la Sentencia de 11 de octubre de 2011, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance N.º C-119/09-0, del ramo de Empresas Estatales... Ponente: Excma. Sra. Dña. María Antonia Lozano Álvarez.**

Resumen de doctrina: Comienza la Sala examinando la solicitud de nulidad de actuaciones basándose en una supuesta infracción por parte de la sentencia de instancia del art. 24.2 de la Constitución, por haberse dictado en un procedimiento en el que se habría vulnerado el derecho a la defensa y asistencia letrada del demandado, al no habersele comunicado la recepción del escrito denegatorio del trámite de solicitud de asistencia jurídica gratuita ni notificado la providencia que levantó la suspensión del procedimiento. Del análisis del proceso extrae la Sala tres conclusiones: 1) la situación en la que la recurrente basa su pretensión de indefen-

sión no fue consecuencia de actuaciones imputables al órgano jurisdiccional sino a su propia conducta anómala; 2) el órgano de primera instancia extremó las cautelas para prevenir la indefensión del demandado; 3) en la tramitación procesal no se provocó un menoscabo material en la posición procesal e intereses del demandado no pudiendo prosperar la alegación de indefensión como «un daño real y efectivo del derecho a la defensa».

La Sala desestima la excepción de prescripción, tras fijar el «dies a quo» de los alcances reclamados y valorar si ha transcurrido el plazo general de cinco años desde que ocurrieron los hechos o el especial de tres años desde la aprobación del informe de fiscalización, previstos en la Disposición Adicional Tercera de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas y teniendo en cuenta, además, la concurrencia de hechos interruptivos de tales plazos. Rechaza que su eficacia requiera la comunicación formal al interesado, recordando su doctrina según la cual *«en el ámbito de la Jurisdicción Contable los hechos interruptivos del plazo de prescripción no precisan, para desplegar sus efectos, la comunicación formal al interesado, debiendo considerarse la prescripción de la responsabilidad contable afín a la prescripción en el ámbito civil y no a la prescripción en materia sancionadora o tributaria»*, criterio confirmado por el Tribunal Supremo.

Ante la alegación del Abogado del Estado, de extralimitación de la buena fe procesal y abuso en el ejercicio del derecho de defensa como consecuencia de ciertas expresiones y contenidos del recurso, entiende la Sala que no se justifica la aplicación de medida alguna, dado el carácter restrictivo con el que debe interpretarse el art. 247 de la LEC para evitar una limitación injustificada del derecho de defensa de las partes, que debe ser objeto de amplio margen de garantía según lo previsto en el art. 24 de la Constitución.

En lo que al fondo se refiere, analiza la Sala la alegación relativa a la justificación de pagos realizados a través de tarjeta de crédito así como la referida al sobreprecio pagado por el Consorcio a la empresa que se indica por el contrato de asesoría de imagen y técnica en materia de comunicación suscrito con la misma, que el apelante no considera constitutivos de alcance. Recuerda para ello la doctrina sobre el valor probatorio de los Informes de Fiscalización, como medios de prueba relevantes y cualificados que requieren, para ver rebatidas sus conclusiones, que el demandado realice una actividad probatoria contraria suficiente, de acuerdo con las reglas de la carga de la prueba establecidas en el art. 217 de la LEC e in-

terpretadas en el ámbito contable por la doctrina de la Sala de Justicia y considera que, en este caso, las alegaciones del apelante no bastan para destruir la *«intensa eficacia probatoria del Informe de Fiscalización»*.

Desestima también la petición subsidiaria de que se descuente de la cifra de alcance la suma correspondiente al pago del IVA, habiéndose puesto de manifestado sobre la cuestión la doctrina de la Sala en el sentido de que *«la salida de fondos injustificada que da lugar a un alcance constituye un menoscabo patrimonial para la entidad pública que hace los pagos, y ese daño abarca el total de la cifra que nunca debió salir del erario de dicha entidad, lo que incluye la cantidad pagada en concepto de IVA»*.

Frente a las alegaciones que consideran que no cabe apreciar alcance por otros pagos que en la instancia se consideran constitutivos del mismo, recalca la Sala lo dicho sobre el valor probatorio de los Informes de Fiscalización, con cita de lo establecido por el Tribunal Constitucional según el cual: *«las conclusiones de los informes de fiscalización no son vinculantes para los órganos jurisdiccionales, si bien se les ha de reconocer especial fuerza probatoria en cuanto a su contenido, lo que no impide que el juez, según lo establecido en el artículo 348 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, valore estos informes según las reglas de la sana crítica dado que su fuerza probatoria, sin dejar de reconocer que se trata de un documento de especial relevancia para la valoración final del juez, puede ser ponderado por otros elementos probatorios incorporados al proceso, contrastando las afirmaciones de dicho informe con la documentación que sirvió de base para la elaboración del citado documento o con el resto de pruebas que se estimen pertinentes»*. Se recoge la doctrina de la Sala en cuanto a las razones de la especial relevancia de dichos informes y que se centran en su autoría, procedimiento de elaboración y sus destinatarios.

La valoración de la prueba incorporada a la sentencia de instancia está orientada a identificar como probados los elementos relevantes para concluir sobre la existencia o no de un alcance en los fondos públicos, esto es, los relativos a la acreditación de los pagos y de la ejecución de las prestaciones supuestamente retribuidas con los mismos. Se rebate la alegación de falta de alusión a otros dictámenes o informes indicando que sí se produce tal alusión pero que *«cuestión distinta es que el juzgador de instancia no haya encontrado ningún elemento probatorio, ni documental ni testifical, que le haya permitido estimar alguna posible corrección en las conclusiones del informe de fiscalización en lo relativo a la falta de acreditación de los servicios pagados (...)»*.

Añade que las reglas sobre valoración de la prueba se recogen en los artículos 316, 319, 326 y 376 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, respecto a los medios probatorios practicados en este proceso, y que no hay motivo para apreciar una incorrecta valoración de las pruebas, ni una vulneración de las reglas de la carga de la prueba.

En cuanto a la alegación relativa a que no cabe apreciar alcance por la disposición de caudales públicos para sufragar gastos financieros derivados de la obtención y devolución de ayudas en concepto de anticipos reintegrables, concedidas por el Ministerio de..., y de la obtención de préstamos para financiar el proyecto..., indica la Sala que no existe debate procesal sobre la realidad de la financiación externa, sobre la aplicación de ésta a gastos relacionados con el Proyecto citado, ni sobre la realidad del pago de intereses derivados de dicha financiación sino que la controversia se concreta en determinar si debe calificarse como alcance las salida de fondos para atender este coste financiero. La Sala, recordando el concepto de alcance establecido en el art. 72 de la Ley 7/88 y en su propia doctrina, coincide con el criterio de instancia que considera que, al haberse acudido a la financiación externa para afrontar gastos del proyecto indebidamente justificados, generadores de alcance, los intereses a pagar como coste financiero de dicha financiación suponen un menoscabo injustificado en los fondos públicos también constitutivo de alcance.

Constatada la existencia de alcance en los términos fijados por la sentencia de instancia, analiza la Sala las alegaciones que pretenden combatir la responsabilidad contable derivada del mismo (entre ellas, la de ruptura del nexo causal, ausencia de menoscabo a los caudales públicos, sobreseimiento de diligencias penales, falta de participación en la contratación o de especificación de la normativa contable o presupuestaria vulnerada) y concluye que deben desestimarse, confirmándose lo decidido en la instancia y, a la vista de los arts. 38 y 42 de la LOTCu y 49 de la LFTCu, mantener la responsabilidad contable directa de los demandados, por el daño real y efectivo causado a los fondos públicos a su cargo.

• **SENTENCIA N.º 15/2013, dictada por la Sala de Justicia el 29/05/2013. Asunto: Recurso de apelación n.º 4/13, interpuesto contra la Sentencia de 8 de noviembre de 2012, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º -56/12, del ramo de Entidades Locales... Ponente: Excma. Sra. D.^a Margarita Mariscal de Gante y Mirón. Voto Particular: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.**

Resumen de doctrina: Desestima la Sala los recursos de apelación interpuestos por las respectivas representaciones de los declarados responsables contables en la instancia.

Rechaza la Sala la solicitud de adición de un nuevo Hecho Probado en la sentencia apelada por no considerarlo determinante para la resolución del objeto del proceso, habiendo quedado probado, mediante la relación de Hechos Probados, que en el momento en el que se hizo el pago de la factura objeto de controversia las personas encargadas de la gestión de los fondos públicos en el Ayuntamiento eran los declarados responsables, en su condición de Alcalde y de Interventora, siendo indiferente el momento en que empezaron a desempeñar estos cargos y cuándo cesaron en los mismos.

Coincide la Sala con la sentencia de instancia al considerar que lo determinante para resolver la cuestión, es si el Ayuntamiento tenía obligación de hacer frente al pago del estudio geotécnico sobre el terreno en que se iban a construir piscinas cubiertas y vestuarios. Indica que resulta esencial, a estos efectos, lo previsto en la Ley Foral 10/1998, de 16 de julio, de Contratos Públicos de Navarra, de cuyo art. 51 se desprendía la necesidad de que el estudio geotécnico formara parte del propio proyecto, siendo, por tanto, obligación de la empresa con quien se contrató el mismo presentar dicho estudio.

Entiende la Sala, de acuerdo con el principio de carga de la prueba, que ha quedado acreditado que el pago de la factura por el citado estudio debía ser satisfecho por quien debía realizar el proyecto de obras, por lo que desestima las alegaciones de los recurrentes y confirma la sentencia de instancia en cuanto a que se ha producido un daño para los caudales públicos del Ayuntamiento por el pago efectuado con cargo a sus fondos públicos.

Recuerda la Sala su doctrina en cuanto al daño que es objeto de reintegro en esta jurisdicción contable y que ha de ser un daño real, efectivo y evaluable económicamente. Alude al principio de prohibición de enriquecimiento injusto, para descartar su aplicación en este caso al no constar que se haya producido reintegro alguno.

Analiza, por último, la concurrencia del elemento subjetivo de culpa grave en la conducta de los apelantes, repasando para ello la doctrina de la Sala en cuanto a la diligencia exigible al gestor de fondos públicos y el llamado «agotamiento de la diligencia debida»

y confirma la sentencia de instancia en cuanto a la imputación de responsabilidad contable a los demandados como consecuencia de su intervención en los hechos, considerando que la actuación directa del Alcalde como ordenador del pago, y de la Interventora, a quien correspondía la fiscalización previa del acto, son la causa directa del daño causado a los fondos públicos.

Voto particular que formula el Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz: se refiere, en esencia, a la concurrencia del necesario elemento de culpa o negligencia grave en los apelantes para que puedan ser declarados responsables directos y entiende que, si bien se aprecia en la conducta de la Interventora dicha negligencia grave en el cumplimiento de sus funciones, no se da en la actuación del Alcalde, a quien no se puede exigir un conocimiento exhaustivo de un estudio que tiene una gran complejidad técnica.

• **SENTENCIA N.º 16/2013, dictada por la Sala de Justicia el 6/06/2013. Asunto: Recurso de apelación N.º 50/12, interpuesto contra la Sentencia de 18 de junio de 2012, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance N.º B-160/10, del ramo de Seguridad Social, Mutua... Ponente: Excma. Sra. D.ª María Antonia Lozano Álvarez.**

Resumen de doctrina: Respecto a las indemnizaciones por despido improcedente abonadas por una Mutua ...de la Seguridad Social, coincide la Sala de Justicia con el criterio establecido por la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 8 de febrero de 2012, considerándolas ajustadas a lo establecido en el art. 76.3 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social (TRLGSS), sin que su abono origine un alcance en los fondos públicos, tal como se define en el art. 72 de la Ley 7/1988, de 5 de abril de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, y la Sala hace extensivo dicho criterio a todas las cantidades pagadas por la misma causa jurídica. Añade que no se aprecia fundamento legal ni jurisprudencial suficiente que permita limitar la competencia de las Mutuas para pactar el despido de sus trabajadores como improcedente, en el ámbito de su autonomía de gestión empresarial, sin la previa concurrencia de una resolución del Orden Social, citando al respecto la jurisprudencia tanto del Tribunal Supremo como de la Audiencia Nacional.

Entiende que la cuestión controvertida se ciñe a la suma abonada por encima del límite de los 45 días por año, de indemnización por despido improcedente, careciendo dicha suma de justificación

jurídicamente relevante, infringiendo el art. 76.3 TRLGSS y dando lugar a un alcance. La inclusión en el Plan de Subsanación de la Seguridad Social de la obligación de reintegrar esta suma, no supone la desaparición del alcance, pues el perjuicio a los fondos públicos deriva del abono injustificado de la indemnización, y no se ve afectado por el eventual reconocimiento de la obligación de reparar asumido por los responsables del daño, sin que pueda tampoco atribuirse a este reconocimiento el efecto de solución extrajudicial del conflicto.

Frente a la alegación referida al pago de dietas sin justificar a empresarios asociados, por asistencia a reuniones de la Junta Directiva, la Sala de Justicia considera válida la argumentación contenida en la citada Sentencia de la Audiencia Nacional, que establece que el abono de tales dietas no puede considerarse ajustado a Derecho, por haberse realizado sin el previo desarrollo por el Ministerio de Trabajo de los términos aplicables a tales compensaciones y, por tanto, es constitutivo de alcance. En cuanto al abono de gastos de arrendamiento y de energía eléctrica en un local situado en un Centro Comercial, pese a haberse quedado sin personal ni actividad de la Mutua en el último trimestre del ejercicio anterior, entiende la Sala que implican un desembolso de fondos públicos sin justificación, constitutivo de alcance.

Respecto a los gastos de combustible, distingue la Sala de Justicia los pagos fundamentados en recibos en los que no consta la matrícula del vehículo que repostó, de aquéllos en que consta, considerando, en cuanto a los primeros, que la documentación obrante en autos es suficiente para crear una «apariencia de justificación del gasto» que, de acuerdo con el art. 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, la parte actora debiera haber combatido a través de algún elemento de prueba más allá de la interpretación estricta y formalista del contenido de los recibos, y en cuanto a los segundos, con la sola excepción de dos facturas, considera que están suficientemente justificados, conforme a la certificación emitida por el Director Gerente de la Mutualidad de Accidentes, por lo que estos gastos no constituyen alcance. Las dos facturas citadas, abonadas por error a un vehículo perteneciente a una S. L., encajan en el concepto de pagos indebidos, de acuerdo con el art. 177 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, en relación con el art. 72 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, por lo que correspondería su reintegro a través de la vía administrativa. En cuanto a los gastos «sin justificar» por no estar amparados en certificación alguna de la Mutua, entiende la Sala que existe una

aparición de corrección en la gestión de los gastos de combustible que correspondía desvirtuar a la parte actora y, al no haber aportado éstos elementos probatorios al efecto, debe estimarse el recurso en este punto, descartando la existencia de alcance derivada del abono de estos gastos.

Se estima igualmente el recurso, considerando la Sala que no se deriva alcance de las irregularidades referidas a la facturación por la mercantil... S. L. al Director de Sistemas de la Información de Mutua de Accidentes..., por conceptos informáticos, asumiendo posteriormente la Mutua el pago de recibos al citado Director por tales conceptos, con cargo a los fondos de la Seguridad Social.

Frente a la alegación referida a determinadas partidas de alcance cuya exigencia, según el recurrente, no procede pues *«no reflejan un daño real en las arcas públicas ya que están incluidas en el Plan de Subsanação de la Secretaría de Estado de la Seguridad Social y, por tanto, serán objeto de reintegro en vía administrativa»*, establece la Sala que: 1.º se ha causado un daño real y efectivo a los fondos públicos al haberse producido la salida indebida de fondos públicos y la mera inclusión de estas partidas en el citado Plan no repara el daño, no existiendo constancia de reintegro alguno en vía administrativa; 2.º es competencia exclusiva de la Jurisdicción contable la exigencia de responsabilidad contable por alcance; y 3.º el objeto del proceso no coincide ni objetiva ni subjetivamente con el cauce administrativo abierto por los hechos, por lo que no resolver las pretensiones planteadas en el procedimiento contable, bajo el pretexto de que los hechos están siendo conocidos en vía administrativa, vulneraría el derecho a la tutela judicial efectiva.

Concluye, pues, la Sala que la Jurisdicción Contable debe conocer y resolver las pretensiones planteadas, sin perjuicio de que en fase de ejecución deba coordinarse con la Administración que está resolviendo sobre los hechos en vía administrativa, para evitar duplicidades en el reintegro.

Analiza también la existencia de responsabilidad contable, señalando que el gestor de la Mutua incurrió en dicha responsabilidad pues su actuación supuso una gestión antijurídica y gravemente negligente de los fondos públicos a su cargo, causando un daño real, efectivo, económicamente evaluable e identificado, generador de una obligación de reparación del menoscabo, por aplicación de los artículos 2b), 15.1 y 38.1 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (LOTCu), así como el art. 49.1 y el

art. 59.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTCu), considerándose al citado gestor responsable contable directo conforme al art. 42 LOTCu. Añade que la responsabilidad contable de las personas jurídicas puede extenderse a los gestores de las mismas, y que cuentadante no es sólo quien debe rendir una cuenta formal en un plazo concreto, sino todo aquel que tiene a su cargo la administración de fondos públicos, lo que le atribuye un deber de demostrar el correcto destino dado a los mismos.

Rechaza también la Sala la alegación del recurrente que considera injusta la solución de la sentencia de instancia por habersele traído al proceso mediante la estimación de una excepción de litisconsorcio pasivo necesario resultando condenado como responsable directo mientras que la Mutua lo fue como responsable subsidiaria e indica la Sala que el hecho de que haya otros procesos en que la responsabilidad contable se haya exigido por el Tribunal de Cuentas solo a una Mutua y no a sus gestores tampoco exime de responsabilidad al apelante. El carácter directo o subsidiario de la responsabilidad de la Mutua no afecta a la consideración del recurrente como responsable directo de los alcances declarados, pues *«el incumplimiento por otros de sus obligaciones de gestión no exime a un administrador público del correcto cumplimiento de las que a él le incumben»*. Recuerda la Sala su propia doctrina aplicable al gestor de fondos públicos, señalando, entre otras cuestiones, que *«la diligencia exigible en la gestión de caudales públicos tiene un carácter especialmente intenso y cualificado»*.

Se desestima igualmente el litisconsorcio pasivo necesario que plantea ahora el gestor recurrente, así como su petición de nulidad derivada de la falta de apreciación de oficio de dicho litisconsorcio en relación a los miembros de la Junta Directiva de la Mutua, indicando la Sala que la legalidad procesal no ampara dicho trámite en esta segunda instancia, no habiéndose solicitado en el momento oportuno y no apreciándose razones jurídicas que aconsejen la estimación de oficio de dicha excepción. Según su propia doctrina *«el carácter solidario de la responsabilidad contable directa limita mucho las posibilidades de esta excepción procesal en la Jurisdicción Contable»*.

Respecto a la responsabilidad contable de la Mutua, la Sala se adhiere a las razones de instancia, matizando que su exigencia debe realizarse en función del grado de participación, directa o subsidiaria, y en este caso, con o sin moderación de la cuantía. Repasa los conceptos de responsabilidad directa y subsidiaria y confir-

ma la declaración de instancia que considera a la Mutua responsable subsidiaria y que modera la cuantía a reclamar.

Finalmente, en cuanto a las costas de la primera instancia, la recurrente que resultó absuelta al desestimarse todas las pretensiones formuladas contra ella, reclama la aplicación del principio del vencimiento, repasando la Sala la normativa y jurisprudencia aplicables en cuanto al pago de costas y concluyendo que procede estimar dicho recurso, imponiéndose las costas de la recurrente a la Administración de la Seguridad Social.

• **SENTENCIA N.º 17/2013, dictada por la Sala de Justicia el 24/07/2013. Asunto: Recurso de apelación N.º 16/13, interpuesto contra la Sentencia de 14 de febrero de 2013, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance N.º A-208/11, del ramo de Entidades Locales... Ponente: Excma. Sra. D.ª Margarita Mariscal de Gante y Mirón.**

Resumen de doctrina: Se rechaza la inadmisión o desestimación subsidiaria del recurso basada en que el apelante no denuncia infracción alguna cometida por la sentencia apelada sino que se limita a reproducir los argumentos de la instancia, argumentando la Sala que *«para la interposición del recurso de apelación ni es exigible ni imprescindible un formalismo como el que impone la técnica del recurso de casación, con identificación precisa y concreta de los motivos en que se apoya y de las infracciones que se aprecian en la Sentencia»* y recordando que el artículo 85.2 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa sólo contempla que por el Secretario del órgano que dictó la Sentencia que se impugna se inadmita el recurso de apelación si el escrito no cumple con los requisitos señalados en el apartado primero del citado artículo (interposición en plazo, presentación mediante escrito razonado en que se contengan las alegaciones en que se fundamente y que la Sentencia sea susceptible de apelación), requisitos que la Sala considera cumplidos a la vista del escrito de recurso.

Para la resolución del recurso comienza la Sala refiriéndose a la naturaleza pública de los fondos de la Sociedad municipal perjudicada, al régimen de contabilidad por el que se rige, a su objeto social y a la encomienda de la gestión de los servicios a una S. L., cuyo personal fue a su vez gestionado por la empresa pública municipal.

En cuanto al perjuicio a los fondos públicos derivado del abono de un complemento a los trabajadores de la S. L. que se encontraban en situación de baja laboral por enfermedad y frente a la ale-

gación del apelante demandado en la instancia, que basa su recurso en que él era el único responsable en materia de relaciones con los empleados y en que los beneficiarios de tales pagos habían cumplido su horario anual y demás obligaciones laborales, indica la Sala que dichos pagos complementarios suponían una mejora respecto al régimen previsto en la Ley General de la Seguridad Social y que sólo podían preverse en los contratos de trabajo (de los que no existe constancia) o en el convenio colectivo aplicable (inexistente igualmente), por lo que carecieron de fundamento legal, siendo además competencia de la S. L. y no del Director Ejecutivo de la sociedad pública el pactar dichas mejoras y sin que el cumplimiento de las obligaciones laborales por parte de los beneficiarios de tales pagos habilite «per se» para recibir tales complementos, confirmándose, pues, la declaración de existencia de perjuicio a los fondos públicos derivado del abono indebido de complementos salariales.

Se confirma, también, la declaración de alcance derivado del abono de horas extraordinarias disponiendo de fondos públicos, al carecer de justificación por no existir contrato o convenio colectivo que previera la compensación económica de dichas horas extra, en los términos del art. 35 del Estatuto de los Trabajadores. Indica la Sala que, con independencia del valor probatorio que se deba atribuir a las hojas de control horario, la cuestión se centra en examinar si las horas extra daban o no derecho a quienes las habían realizado, a percibir la correspondiente indemnización, cuestión estrictamente jurídica que la Sala resuelve en sentido negativo.

Frente a la alegación de no concurrencia de los requisitos para apreciar la responsabilidad contable y, en concreto, el de falta de diligencia del apelante, opone la Sala que el recurso carece de crítica de la fundamentación ofrecida en la sentencia de instancia de tales requisitos, que «*aparecen suficientemente razonados*», insistiendo la Sala en la diligencia particularmente cualificada exigible al gestor de fondos públicos.

Se confirma el pronunciamiento sobre la imposición de costas en la instancia, recordando la Sala la normativa aplicable, de acuerdo con el art. 71.4 g) de la Ley 7/1988, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, que remite a la Ley de Enjuiciamiento Civil, cuyo art. 394.1 establece el principio de vencimiento y la excepción al mismo, si el caso presenta serias dudas de hecho o de derecho, considerando la Sala que este caso da lugar a dudas jurídicas que justifican la no imposición de costas a la parte vencida.

2.2 Autos

• **AUTO N.º 2/2013, dictado por la Sala de Justicia el 9/07/2013. Asunto: Recurso de queja n.º 8/13, interpuesto contra el Auto de 11 de febrero de 2013, que acordó inadmitir el recurso de apelación formulado contra la Sentencia de 13 de diciembre de 2012, dictada en el Procedimiento de Reintegro n.º C-16/11, del ramo de Entidades Locales... Ponente: Excm.a Sra. D.^a María Antonia Lozano Álvarez.**

Resumen de doctrina: Se plantea recurso de queja contra el Auto de inadmisión por extemporáneo del recurso de apelación. Frente a las alegaciones de la parte recurrente indica la Sala que, entre los presupuestos y condiciones de validez y eficacia de los actos procesales, figura la determinación del lugar donde deben producirse y, en este sentido, el artículo 63.1 de la Ley 7/88, de 5 de abril, establece de forma clara que el lugar de «*presentación de escritos y documentos con destino a los procedimientos jurisdiccionales de la competencia del Tribunal de Cuentas*» será su Registro General, o bien el Juzgado de Guardia o el de Primera Instancia e Instrucción del lugar de residencia del interesado o de su representante procesal. En este caso, «*el Juzgado que recibiere los documentos, después de extender en ellos la correspondiente diligencia de presentación, los remitirá sin dilación al Tribunal de Cuentas*». Se satisface así el principio de seguridad jurídica, hay certeza sobre el transcurso de plazos procesales y los órganos jurisdiccionales pueden hacer efectivo el impulso procesal de oficio. Teniendo en cuenta la fecha de entrada del recurso de apelación en el Registro General del Tribunal de Cuentas, concluye la Sala que la presentación fue extemporánea, al superarse el plazo de quince días establecido en el art. 85.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, aplicable en virtud del art. 80.3 de la Ley 7/1988.

Recuerda la doctrina de la improrrogabilidad de los plazos y considera que procede la inadmisión del recurso de apelación, resaltando, asimismo, lo establecido por el Tribunal Supremo en cuanto a la inobservancia de las normas sobre los plazos para la interposición de los recursos que «*conduce inexcusablemente a su inadmisibilidad, dado el carácter de orden público procesal que reviste la exigencia de su cumplimiento*».

Ante la alegación de perjuicio irreparable debido a la inadmisión de la apelación, parte la Sala de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que declara que «*el derecho a la tutela judicial que ga-*

rantiza el art. 24.1 de la Constitución Española comprende el derecho de acceder a los recursos legalmente establecidos correspondiendo a los órganos judiciales el control de la concurrencia de los requisitos materiales y procesales para la admisión de los recursos, siendo sus decisiones revisables en sede constitucional únicamente cuando la resolución judicial de inadmisión se funde en un manifiesto error o en causa legal inexistente o en la aplicación no justificada ni razonable de algunas de las causas de inadmisión.» Añade, que el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva incluye el derecho a obtener de los órganos judiciales una resolución fundada en Derecho sobre el fondo de las pretensiones oportunamente deducidas por las partes, o de inadmisión cuando concurra causa legal para ello, como en este caso, en que la causa es la extemporaneidad del recurso de apelación. Deduce, por tanto, que no se han vulnerado los derechos reconocidos en los arts. 10 y 24 de la Constitución.

Tampoco entiende vulnerado el art. 14 de la Constitución, que garantiza el principio de igualdad y repasa para fundamentar dicha afirmación, la jurisprudencia constitucional y los requisitos que el Tribunal Constitucional considera necesarios para apreciar la vulneración del mismo y que son: la existencia de un término de comparación; que los supuestos que constituyen dicho término de comparación sean esencialmente iguales; y que las resoluciones objeto de comparación procedan del mismo órgano, sin que se observe la concurrencia de tales requisitos en el caso de autos.

• **AUTO N.º 13/2013, dictado por la Sala de Justicia el 6/06/2013. Asunto: Recurso n.º 2/13 del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, interpuesto contra la Liquidación Provisional y Providencias de requerimiento de pago y de embargo de bienes y derechos, dictadas en las Actuaciones Previas n.º 140/12, del ramo de Entidades Locales... Ponente: Excma. Sra. D.^a María Antonia Lozano Álvarez.**

Resumen de doctrina: Expone la Sala, con carácter previo, la naturaleza del recurso del art. 48.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, como un medio de impugnación de las resoluciones dictadas en la fase preparatoria de los procesos jurisdiccionales contables, configurado como «especial y sumario por razón de la materia» mediante el cual no se persigue un conocimiento concreto de los hechos objeto de debate en una segunda instancia jurisdiccional, sino ofrecer a los intervinientes en las actuaciones previas un mecanismo de revisión de cuantas resoluciones puedan limitar las posibilidades de defensa. Los moti-

vos de impugnación son los establecidos taxativamente en la ley, es decir, «que no se accediere a completar las diligencias con los extremos que los comparecidos señalaren o que se causare indefensión». Su finalidad no es, por tanto, conocer del fondo del asunto sino, únicamente, revisar las resoluciones dictadas en la fase de instrucción que puedan impedir o minorar la defensa de quienes intervienen en las mismas.

Recuerda la Sala que las Actuaciones Previas tienen carácter preparatorio del ulterior proceso jurisdiccional contable, comprendiendo la práctica de las diligencias precisas para concretar los hechos imputados y a los presuntos responsables, así como, en el caso de que de las actuaciones llevadas a cabo se desprendan indicios de responsabilidad contable, cuantificar de manera previa y provisional el perjuicio ocasionado en los caudales públicos procediendo, seguidamente, a adoptar las medidas cautelares de aseguramiento que sean necesarias para garantizar los derechos de la Hacienda Pública.

En cuanto a la alegación de tramitación simultánea de un procedimiento penal en fase de instrucción sobre los mismos hechos, recoge la Sala la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y la reiterada doctrina de esta Sala de Justicia señalando que en razón de la distinta naturaleza de la responsabilidad penal y de la contable, «es legalmente posible el enjuiciamiento de unos mismos hechos por ambas jurisdicciones», pero añade que «esa compatibilidad debe matizarse», dado que la declaración de existencia o inexistencia de hechos y de su autoría ha de ser única, correspondiendo, en principio, su fijación a la jurisdicción penal como prevalente. Recalca la Sala la importancia de dicha vinculación en cuanto a los hechos probados y su autoría, indicando que una supuesta contradicción entre dos resoluciones judiciales no sólo vulneraría los principios de seguridad jurídica y cosa juzgada, sino que, además, iría en contra de la lógica jurídica.

La Sala rebate la alegación de indefensión por falta de intervención en el proceso penal y de asistencia letrada, recordando el concepto de indefensión en el sentido del art. 24 de la Constitución, que exige que se haya producido un daño real y efectivo para la posición jurídica y los intereses de los afectados repasando la doctrina establecida al respecto por la propia Sala. Y es que la indefensión es una noción material que para que tenga relevancia ha de obedecer a tres pautas interpretativas: las situaciones han de valorarse según las circunstancias de cada caso; la indefensión prohibi-

da en el art. 24.1 de la Constitución debe llevar consigo el menoscabo del derecho a la defensa y el perjuicio real y efectivo para los intereses del afectado; y, finalmente, el art. 24.1 de la Constitución no protege situaciones de simple indefensión formal, sino de indefensión material.

Desestima también la Sala la petición subsidiaria de aplazamiento para afianzar las cantidades reclamadas, constatando, no obstante, que el plazo de un mes solicitado ha transcurrido sin que conste el afianzamiento o el ofrecimiento de otros bienes susceptibles de embargo.

• **AUTO N.º 4/2013, dictado por la Sala de Justicia el 6/06/2013. Asunto: Recurso del artículo 46.2 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, n.º 11/13, Diligencias Preliminares n.º B-44/13, del ramo de Entidades Locales... Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.**

Resumen de doctrina: Recurre el Ministerio Fiscal el Auto de inadmisión a trámite del escrito y documentación aportada por el interesado y de archivo de las Diligencias Preliminares abiertas.

Para resolver el recurso, recuerda la Sala que la legislación específica del Tribunal de Cuentas regula de manera precisa la incoación de los procedimientos de responsabilidad contable a iniciativa de personas distintas del Ministerio Fiscal y entidades públicas presuntamente perjudicadas y que el art. 56.2 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas exige, para estos casos, que el interesado ejercite la acción pública *«mediante escrito compareciendo en forma en el que se individualizarán los supuestos de responsabilidad porque se actúe con referencia a las cuentas, actos, omisiones o resoluciones susceptibles de determinarla y a los preceptos legales que, en cada caso, se consideren infringidos»*. Indica la Sala que en el Auto recurrido, que considera incumplidos dichos requisitos, el procedimiento seguido para proceder al archivo no ha sido el del art. 56 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, sino el del art. 46 de la misma y ello con independencia de que, además, el interesado pudiera comparecer en forma en cualquier momento del procedimiento jurisdiccional, conforme determina el art. 68 de la Ley 7/1988.

Continúa la Sala argumentando que el art. 46 de la Ley 7/1988, solo contempla dos vías de actuación por parte del Consejero al que se hubiera turnado el asunto: el pase a la Sección de Enjuiciamiento para que proponga a la Comisión de Gobierno el nombramiento de Delegado Instructor, si los hechos fueren supuestamen-

te constitutivos de alcance y, si no lo fueran, el archivo de las actuaciones conforme al art. 56 de dicha Ley. Entiende la Sala que, de la lectura del Auto recurrido, se desprende que se ha incumplido lo dispuesto en la Ley 7/1988, así como los criterios jurisprudenciales establecidos al respecto por el Tribunal Supremo, no habiéndose realizado una valoración de los hechos para proceder a la inadmisión o archivo.

Por otra parte, coincide la Sala con la alegación de la Fiscalía en cuanto a que, con independencia de que considere que el art. 56 no es aplicable al caso, si se considerara que el interesado pretendía ejercitar la acción pública, debería ofrecérsele la posibilidad de subsanar los requisitos que se exigen en el art. 56 de la Ley 7/1988, entre los que se encuentra el de la personación. El art. 65.1 de dicha Ley permite a los órganos de la Jurisdicción contable conceder un plazo de diez días para subsanar la falta, en los actos de las partes, de alguno de los requisitos exigidos.

En cuanto a la inadmisión por incumplimiento de requisitos formales mínimos para que se tenga por correctamente formulada la denuncia, considera la Sala que debería haberse concedido un plazo al interesado para subsanar los defectos que pudiera tener el escrito de denuncia; posibilidad de subsanación reiteradamente aplicada por la Sala de Justicia, en base al principio *«pro actione»*, de acuerdo con el cual *«no debe cerrarse al ciudadano la vía para el ejercicio de un derecho si la interpretación de la norma permite otras alternativas»*, y que resulta reforzada por lo establecido por el Tribunal Constitucional en cuanto *«al acceso a la justicia como elemento esencial del contenido de la tutela judicial efectiva, consistente en provocar la actividad jurisdiccional que desemboque en la decisión del juez. En este acceso o entrada funciona con toda su intensidad el principio pro actione»*.

Respecto al origen de la documentación aportada, procedente de un procedimiento penal en trámite de instrucción, considera la Sala que no procede entrar a valorar dicha documentación y que lo que corresponde es la devolución de actuaciones para que se proceda al requerimiento al interesado para que subsane los defectos de la denuncia o ejercite la Acción Pública.

• **AUTO N.º 15/2013, dictado por la Sala de Justicia el 6/06/2013. Asunto: Recurso del art. 46.2 de la Ley 7/88 n.º 13/13, Diligencias Preliminares n.º A-10/13, del ramo de Entidades Locales... Ponente: Excma. Sra. D.^a Margarita Mariscal de Gante y Mirón.**

Resumen de doctrina: La Sala desestima el recurso contra el Auto acordando el archivo de las Diligencias Preliminares, argumentando que *«el que se conceda un trámite de audiencia sobre el posible nombramiento o no de Delegado Instructor no supone necesariamente que éste vaya a ser acordado, ya que el legislador lo que ha previsto en el art. 46 de la Ley 7/88 es que dicho nombramiento se realice si de la documentación recibida y de las alegaciones de las partes interesadas se aprecia que concurren los indicios necesarios para iniciar una fase de actuaciones de averiguación que permitan concretar presuntamente si concurren o no los elementos configuradores de la responsabilidad contable.»*

Frente a la alegación de indefensión por la no mención expresa de la posibilidad de archivar el procedimiento, señala la Sala que *«para que ésta tenga lugar es necesario que se haya producido una indefensión material que haya privado a alguna de las partes de los medios que el ordenamiento jurídico prevé para la defensa de sus intereses»*, sin que en el caso de autos se haya producido tal privación, sino que, por el contrario, se dio cumplimiento al trámite de audiencia a los posibles interesados antes de resolver en sentido negativo respecto a la concurrencia de los requisitos mínimos para el inicio de la fase de instrucción. Se refiere a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, según la cual, resolver dando por terminadas las Diligencias Preliminares por no considerar los hechos denunciados como constitutivos de alcance, no supone indefensión para el denunciante ni negación de tutela.

En cuanto a la alegación mediante la que se reivindica la concesión de un plazo de subsanación al Ayuntamiento para aportar los documentos y circunstancias no acreditados, indica la Sala que el archivo se realizó, de acuerdo con el art. 46.2 de la Ley 7/1988, considerándose que los hechos denunciados no revestían caracteres de alcance al no referirse a concretos actos de administración de caudales públicos y que, dada esa inicial falta de concreción, lo procedente era acordar el archivo ante la imposibilidad de identificar hechos susceptibles de generar alcance.

Recuerda la Sala que ello no obsta a que, si mediante las actividades de averiguación del Ayuntamiento se desvelasen hechos que presentaren indicios de ser constitutivos de responsabilidad contable, se inicie un nuevo procedimiento.

• **AUTO N.º 16/2013, dictado por la Sala de Justicia el 24/07/2013. Asunto: Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, n.º 12/13, Actuaciones Previas n.º 269/11, del ramo Comunidades**

Autónomas... Ponente: Excm.a Sra. D.^a Margarita Mariscal de Gante y Mirón.

Resumen de doctrina: Frente a la alegación de caducidad de las Actuaciones Previas por haber transcurrido más de dos meses, siendo éste el plazo previsto en el art. 47.4 de la Ley 7/1988, para la realización de estas diligencias, recuerda la Sala que ha tenido ocasión de pronunciarse a través de diversas resoluciones sobre la significación jurídica del plazo previsto en el citado precepto legal, considerando que es un término señalado al Delegado Instructor que tiene carácter meramente indicativo, cuyos efectos y consecuencias están limitados al ejercicio de las funciones de los instructores, pero cuyo incumplimiento no determina ni la caducidad del trámite ni la caducidad de la instancia o del procedimiento. Añade que *«no existe precepto alguno que sancione la no terminación de las actividades del órgano instructor en los plazos establecidos, con la preclusión del trámite o la caducidad del procedimiento»*, no siendo aplicables las normas previstas para los procedimientos administrativos. Las Actuaciones Previas tienen su propia regulación ajustada a la naturaleza y finalidad que las caracteriza, como preparatorias del ulterior proceso jurisdiccional y no como procedimiento administrativo.

En cuanto a la prescripción de la responsabilidad contable, recuerda la Sala que se trata de una cuestión perteneciente al fondo del asunto sometido a enjuiciamiento contable y conocer de ella supondría adelantar el juicio que compete pronunciar al órgano jurisdiccional contable de primera instancia, a la vista de las alegaciones y pruebas que se practiquen en el oportuno procedimiento de reintegro por alcance.

Entiende la Sala que la alegación de vulneración del principio de presunción de inocencia denota en realidad la discrepancia del recurrente respecto a las conclusiones de la instrucción plasmadas en la Liquidación Provisional y señala al respecto que debe tenerse en cuenta la doctrina reiterada de la propia Sala, según la cual, *«si las partes legitimadas para comparecer en el Acta no están de acuerdo con las valoraciones y conclusiones a las que llega el Delegado Instructor, tras la realización de las diligencias precisas para fundamentarlo, la posible oposición de las partes personadas a estas conclusiones deberá ser ejercitada en el juicio contable que se incoe, y corresponderá al juez de lo contable dirimir la contienda.»* Se trata, por tanto, de una cuestión ajena al objeto de este recurso y propia del debate en una posible fase jurisdiccional del procedimiento.

Recuerda la Sala que por vía de este recurso del art. 48.1 de la Ley 7/88 no puede entrar a conocer de cuestiones de fondo ya que *«no se persigue un conocimiento de concreto de los hechos objeto de debate en una segunda instancia jurisdiccional, sino que lo que la Ley pretende es ofrecer a los intervinientes en las actuaciones previas un mecanismo de revisión de cuantas resoluciones puedan cercenar sus posibilidades de defensa»*. Los motivos de impugnación, taxativamente establecidos en la Ley son: a) que no se accediere a completar las diligencias con los extremos que los comparecidos señalaren; o b) que se causare indefensión.

Para el análisis de la alegación de indefensión por falta de emplazamiento al presunto responsable desde el momento en que se conoció quién era, recoge la Sala el objeto y naturaleza de las Actuaciones Previas, indicando que es en el momento de practicarse la Liquidación Provisional cuando los presuntos responsables pueden formular alegaciones y solicitar las diligencias que estimen necesarias, pudiendo recurrir contra cualquier actuación de esta fase que les hubiese generado indefensión. Añade la Sala que para apreciar su existencia debería haberse producido un perjuicio real y efectivo para la posición jurídica y los intereses de los afectados, lo cual no ha ocurrido en este caso, y que las exigencias del derecho de defensa no incluyen la estimación de las alegaciones defensivas sino únicamente que éstas puedan ser formuladas y que el órgano decisor las tome en consideración, por lo que procede desestimar también la alegada indefensión.

• **AUTO N.º 17/2013, dictado por la Sala de Justicia el 24/ 07/2013. Asunto: Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, de 5 de abril, n.º 15/13, Actuaciones Previas n.º 39/13, del ramo de Comunidades Autónomas... Ponente: Excma. Sra. D.^a María Antonia Lozano Álvarez.**

Resumen de doctrina: Resuelve la Sala, en primer lugar, la solicitud de inadmisión del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, fundamentada en que éste no se basa en los dos motivos tasados que permiten su interposición, desestimándola, al considerar que *«aunque la recurrente no se refiere a la indefensión expresamente como motivo de su recurso, una interpretación garantista del contenido del mismo induce a su admisión, en virtud del principio pro actione recogido en el artículo 24 de la Constitución y aplicado a este tipo de situaciones procesales por esta Sala de Justicia en diversas resoluciones»*. Entiende la Sala que la alegación de una instrucción insuficiente y de una conclusión prematura de las Actuaciones tiene relación con un eventual

menoscabo de los derechos de defensa y una posible limitación injustificada de las diligencias constitutivas de la fase instructora.

Rechaza la Sala la alegación de instrucción insuficiente, recordando su doctrina, en la que sostiene que *«el Delegado Instructor no está vinculado a practicar las diligencias que le propongan los interesados, sino aquellas que estime suficientes para conseguir la finalidad de la instrucción»* y que *«no pueden confundirse las diligencias de averiguación del artículo 47.1, c) de la Ley 7/1988, de 5 de abril, a practicar en fase instructora, con los medios de prueba en sentido amplio que cabe aportar en fase de primera instancia, con la extensión y contenido que prevé la Ley de Enjuiciamiento Civil»*. Añade que, en las Actuaciones Previas, el Delegado Instructor debe practicar las averiguaciones suficientes para decidir, de forma previa y provisional, si se ha producido un alcance, en qué cuantía, y quiénes son los presuntos responsables contables del mismo, teniendo lugar en un momento procesal posterior, ya en la primera instancia, la fase probatoria plena.

Desestima también la Sala la alegación relativa al cierre prematuro de las actuaciones, indicando que la Liquidación Provisional del Delegado Instructor, aun siendo negativa, no supone la conclusión del procedimiento, ya que éste sigue su curso, siendo su archivo o continuación competencia del órgano de la jurisdicción contable al que se turne. Establece la Sala que la aplicación al caso del principio general de compatibilidad entre la Jurisdicción Contable y la Contencioso-Administrativa a través de cuestiones como la prejudicialidad, la litispendencia o la cosa juzgada, no puede resolverse en la fase de Actuaciones Previas sino en sede jurisdiccional.

Respecto a la discrepancia del recurrente con las conclusiones del Delegado Instructor sobre la concurrencia de un menoscabo en los fondos públicos y sobre su cuantificación, recoge la Sala los siguientes criterios aportados en su doctrina: a) la Sala, a través de recursos de esta naturaleza, no puede entrar a conocer sobre cuestiones de fondo, pues ello supondría una invasión ilegítima de la esfera competencial del Juzgador de instancia; b) la discrepancia respecto a las conclusiones sobre la existencia o inexistencia de responsabilidades contables por alcance no constituye causa de indefensión; y c) las conclusiones vertidas por el Delegado Instructor en la Liquidación Provisional no vinculan ni a las posibles partes procesales futuras -que podrán pedir la continuación del proceso y hacer, en su caso, las alegaciones y proponer los medios de prueba que estimen necesarios para su defensa- ni al órgano de la Jurisdicción Contable que deba decidir sobre el archivo o sobre la conti-

nuación del proceso y sobre la decisión definitiva que le ponga término en la primera instancia. No aprecia la Sala indefensión derivada de la citada discrepancia.

3. FISCALIZACIONES

- RESOLUCIÓN de 9 de abril de 2013, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas en relación con el Informe de Fiscalización de la contabilidad de las Elecciones a Cortes Generales, celebradas el 20 de noviembre de 2011. (BOE n.º 113, de 11 de mayo de 2013.)

- RESOLUCIÓN de 9 de abril de 2013, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas en relación con el Informe de Fiscalización de las contabilidades de las Elecciones a la Asamblea de Extremadura, celebradas el 22 de mayo de 2011. (BOE n.º 113, de 11 de mayo de 2013.)

- RESOLUCIÓN de 9 de abril de 2013, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas en relación con el Informe de Fiscalización de las contabilidades de las Elecciones a la Asamblea Regional de Murcia, celebradas el 22 de mayo de 2011. (BOE n.º 113, de 11 de mayo de 2013.)

- RESOLUCIÓN de 9 de abril de 2013, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas en relación con el Informe de Fiscalización de las contabilidades de las Elecciones al Parlamento de Cantabria, celebradas el 22 de mayo de 2011. (BOE n.º 113, de 11 de mayo de 2013.)

- RESOLUCIÓN de 9 de abril de 2013, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas en relación con el Informe de Fiscalización de las contabilidades de las Elecciones al Parlamento de La Rioja, celebradas el 22 de mayo de 2011. (BOE n.º 113, de 11 de mayo de 2013.)

- RESOLUCIÓN de 30 de abril de 2013, de la Presidencia del Congreso de los Diputados y de la Presidencia del Senado, por la que se dispone la publicación del Dictamen de la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas en relación con la Declaración sobre la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio 2010. (BOE n.º 130, de 31 de mayo de 2013.)

- RESOLUCIÓN de 25 de junio de 2013, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas en

relación con el Informe de Fiscalización del Ayuntamiento de Cáceres, ejercicios 2006 y 2007. (BOE n.º 96, de 16 de agosto de 2013.)

- RESOLUCIÓN de 25 de junio de 2013, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas en relación con el Informe de Fiscalización del Ayuntamiento de Marbella (Málaga) (periodo de funcionamiento de la Comisión Gestora, del 21 de abril de 2006 al 27 de mayo de 2007). (BOE n.º 96, de 16 de agosto de 2013.)

- RESOLUCIÓN de 25 de junio de 2013, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas en relación con el Informe de Fiscalización del Ayuntamiento de Sigüenza (Guadalajara), ejercicios 2006 y 2007. (BOE n.º 96, de 16 de agosto de 2013.)

- RESOLUCIÓN de 25 de junio de 2013, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas en relación con el Informe de Fiscalización del Ayuntamiento de Badajoz, ejercicios 2006 y 2007. (BOE n.º 96, de 16 de agosto de 2013.)

DOCUMENTACIÓN, NOTAS Y COMUNICACIONES

Nota sobre la obra *Una Reforma Fiscal para el Crecimiento y el Empleo*, dirigida por Miguel Marín

Andrés Fernández Díaz

Se ha dicho con frecuencia que la lectura detenida de la Introducción de un libro resulta de gran importancia, pues predispone claramente a sumergirse ilusionado y con afán en su contenido, o por el contrario nos mueve a abandonarlo o dejarlo a un lado, al menos por el momento. Tenemos que confesar que en esta ocasión la regla no ha funcionado, pues el texto del libro o Informe se abre con un prólogo sin firma –que no Introducción– que con sus consideraciones un tanto sesgadas, como resultado de una desafortunada mezcla de ciencia e ideología, anima poco a adentrarse seriamente y con interés en el análisis de la publicación, y sin embargo, como posteriormente puede comprobarse, los diferentes estudios que la integran o componen son serios y rigurosos, con independencia de que en algunas cuestiones o propuestas planteadas podamos estar o no de acuerdo.

Antes de seguir adelante es preciso aclarar que en el Informe publicado por FAES en el 2013, además del mencionado Director, participan dos coordinadores, Gabriel Elorriaga y José Félix Sanz, así como el grupo de coautores compuesto por Juan José Rubio, Desiderio Romero, Ismael Sanz, Jorge Sainz, Santiago Álvarez y Salomón Aguado. Y ahora volvamos sobre el Prólogo para sustentar lo que acabamos de decir.

En las primeras páginas se resumen los principios y las ideas generales que van a inspirar, con las diferencias normales y espera-

bles, el trabajo de los distintos autores, adelantándose incluso algunas de las líneas maestras que se van a seguir a lo largo del Informe. Hasta aquí todo va bien. Pero en el quinto párrafo de la página 8 se afirma que...*el informe se dota de sólidos fundamentos teóricos que logran erradicar la perversa asociación entre gasto público y crecimiento económico*. No pretendemos dar lecciones a nadie, pero en cualquier buen manual de Política Económica se demuestra, a través del multiplicador del presupuesto equilibrado, lo improcedente y exacerbado de la anterior afirmación. Hay que leer a los grandes economistas, y en este caso concreto sugerimos que retornen al famoso teorema de Haavelmo publicado en la revista *Econometría* en 1945.

Más adelante, y al referirse a los principio impositivos que deberían gobernar cualquier reforma tributaria, se menciona, o mejor dicho, se define la eficiencia económica en los términos siguientes: *La eficiencia económica, esto es, la neutralidad de los impuestos en las decisiones que tomarían los agentes económicos en ausencia de los mismos*.

En esta frase, nada fácil de digerir, se dan dos cuestiones a tener en cuenta. La primera de ellas consiste en la defensa, aunque sea implícitamente, del postulado sobre la neutralidad a ultranza de los impuestos, algo que no puede mantenerse, salvo que se trate de un impuesto de tanto alzado. Los impuestos deben reducir al máximo los efectos distorsionantes en la asignación en el sentido de Pareto, pero ello no obsta para que desempeñen su papel en el logro del bienestar y de la eficiencia económica en un sentido amplio. Para ser más explícitos, habitualmente, al elaborar los presupuestos se definen los gastos públicos como variable independiente, haciendo que los ingresos impositivos, que se comportan como variable dependiente, se adapten a los mismos buscando la mayor facilidad en la recaudación como único criterio. Y sin embargo es bien cierto que el mismo volumen de ingresos impositivos determinados por esa relación funcional $y=f(x)$ puede tener estructuras distintas que afecten, lógicamente, de manera diferente al logro de una mayor eficiencia para el conjunto de la economía. A estos efectos recordemos el principio de la imposición óptima entendida como el conjunto de impuestos que maximiza el bienestar social, sujeto a una ciertas restricciones, tratado, entre otros autores, por Dixt, Ramsey o Stiglitz.

La segunda cuestión a considerar a propósito de la frase que estamos comentando se refiere a la falta de coherencia lógica que

claramente se aprecia en el enunciado, pues si los agentes tomaran sus decisiones en ausencia de impuestos, tal como se dice, carece de sentido plantearse que éstos sean neutrales o dejen de serlo. Intuimos lo que se pretende decir, pero que no se dice. Y hablando de frases, no nos parece muy adecuada la expresión...*el diseño de un mix fiscal*....que aparece en el segundo párrafo de la página nueve. Una cosa es reproducir en inglés una frase significativa que en un momento determinado pueda ilustrar el discurso sin el peligro de traducciones dudosas o espúreas, y otra bien distinta es la utilización en un texto serio de estos tics tan habituales en el lenguaje hablado.

Dicho cuanto antecede, y en la confianza de que contamos con el atenuante y la benevolencia del autor o de los autores del Prólogo, vamos a adentrarnos en el verdadero contenido del Informe. Este consta de siete capítulos o trabajos que abordan sucesivamente los Costes de la imposición, la Política fiscal y el crecimiento económico, la Imposición de la renta personal en España: una propuesta a futuro, la Tributación de los rendimientos de capital en España: balance y perspectivas, Características de la fiscalidad empresarial en España, la Imposición indirecta en España: situación y perspectivas de reforma, y El papel de los impuestos sobre la riqueza y su transmisión en los sistemas tributarios contemporáneos. A estos trabajos, que prácticamente tocan lo esencial del sistema impositivo español, hay que añadir las conclusiones, con el título de Impuestos para crecer y crear empleo, que corren a cargo de Gabriel Elorriaga, uno de los dos coordinadores anteriormente mencionados.

Aunque sea empezar por el final, tanto en los primeros párrafos del prólogo como en la presentación que en su día se hizo del Informe, se establece como líneas maestras o principios inspiradores de la obra que la Reforma Fiscal tiene que garantizar una mayor equidad, una mayor eficiencia, un menor grado de distorsión de la actividad económica, la suficiencia recaudatoria, unos impuestos más reducidos y bases imponibles más amplias, así como una clara simplificación del sistema. Este es, pues, el marco en el que lógicamente habrían de moverse los diversos trabajos que componen el Documento, como vamos a comprobar a continuación, marco que, por otra parte, parece correcto y asumible.

Los siete trabajos más las conclusiones, que ya hemos relacionado, en realidad se agrupan en tres grandes apartados: los fundamentos teóricos y técnicos sobre la relación entre el gasto público y

el crecimiento económico, las diferentes figuras impositivas del sistema tributario desde la perspectiva de los hechos impositivos que las justifican, y una propuesta política de reforma coherente con el sustrato técnico que la precede.

La primera parte la integran los artículos o capítulos escritos por José Félix Sanz y por Ismael Sanz, respectivamente, planteándose en el primero los costes de la imposición en una economía fiscal eficiente para una economía en crecimiento, y abordándose en el segundo de los artículos qué nos dice la evidencia macroeconómica al respecto, es decir, al relacionar la política fiscal con el crecimiento económico. Estos dos primeros trabajos constituyen, sin duda, una parte esencial del Informe, y sirven de base y fundamento para las cinco aportaciones, ya más específicas, que vienen a continuación.

El primero de los trabajos, cuyo autor es, como hemos dicho, **José Félix Sanz**, resulta realmente importante, riguroso y esclarecedor, lo que supone un buen comienzo en el análisis del Informe. Su contenido se inicia afirmándose que la política de crecimiento, situados en el marco fiscal que se está contemplando, puede consistir en reducir la carga fiscal y evitar las distorsiones, en el bien entendido que ello no implica recaudar menos, sino todo lo contrario. Y ello es así, manifiesta el autor, porque en la mayoría de los casos las distorsiones impositivas están más relacionadas con errores en el diseño estructural de los impuestos que con su capacidad para generar una recaudación sostenible y suficiente.

Pasa revista a un conjunto de conceptos que ayudarán a cuantificar y entender los costes económicos de la imposición, como la elasticidad de la base liquidable, el coste de uso del capital, o las distintas nociones de tipos impositivos, en cualquiera de sus versiones media y marginal. José Félix Sanz opina, con razón, que el diseño óptimo de la estructura fiscal de un país depende en gran medida de que el *policy maker* entienda bien estas nociones, ya que su cálculo permite cuantificar los efectos esperados que los impuestos producen sobre el crecimiento económico.

Al plantear cuánto cuesta recaudar un impuesto el autor reconoce que *los sistemas fiscales absolutamente neutrales son operativamente imposibles, e incluso indeseables*, y ello por al menos tres razones: porque los sistemas fiscales deben cumplir con otras metas de política económica además de la asignativa, como la suficiencia recaudatoria, la justicia distributiva, etc.; porque existen fallos de

mercado que hacen que el sistema económico no sea eficiente por sí mismo, lo que obliga a intervenciones regulatorias e impositivas, como ya consideraban Lipsey y Lancaster en 1956 al estudiar la denominada *Teoría del Second Best*; porque las intervenciones en la economía desde la arena política inducirán a cambios no neutrales en el funcionamiento del sistema económico.

Tras esta revisión previa de principios y cuestiones fundamentales a los efectos de la materia objeto de análisis, entra de lleno en los costes de la imposición tal como se concibe en la Teoría de la Hacienda Pública, deteniéndose posteriormente con más detalle en los costes de eficiencia de la imposición sobre la renta personal, en la recaudación impositiva y la elasticidad de la base liquidable, con una ilustrativa exposición sobre la curva de Arthur Laffer, en la sutil naturaleza del concepto de tipo impositivo, en los costes de eficiencia e imposición de los beneficios empresariales, y en los costes de eficiencia e imposición sobre el consumo, sin olvidar los costes de administración y los costes de cumplimiento.

Todos estos puntos y temas, en cuyo contenido preciso no podemos detenernos aquí al tratarse de la recensión de una obra en la que nos encontramos, además, con otras siete aportaciones de los autores arriba mencionados, son tratados por José Félix Sanz con claridad y rigor, constituyendo una excelente embocadura del resto de la obra que, como comprobaremos seguidamente, se verá completada por el trabajo de Ismael Sanz en su investigación sobre lo que nos dice la evidencia macroeconómica respecto a la relación entre la política fiscal (instrumento) y el crecimiento económico (objetivo).

El título del trabajo de **Ismael Sanz** es hartamente ambicioso, y lógicamente no es posible contestar de manera exhaustiva al interrogante que se plantea, dada la amplísima literatura existente al respecto. Pero el autor no defrauda, pues hace un recorrido lo suficientemente importante para dar una visión sobre las bases en las que se sustenta el problema de relacionar, primero, y valorar, después, el alcance y las posibilidades de la política fiscal en el logro de un crecimiento económico sano y sostenido. En ese largo recorrido, tanto teórico como empírico, en general la evidencia macroeconómica encuentra en una mayor proporción un impacto positivo del gasto público en el crecimiento económico a corto plazo, mientras que a medio plazo la evidencia empírica mayoritaria apunta hacia un efecto distorsionador de los impuestos necesarios para financiar los gastos públicos, *un impacto particularmente ne-*

gativo en la generación de innovación y de progreso técnico, ralentizando la productividad de los países en su conjunto. Si las políticas fiscales expansivas van acompañadas de un aumento del déficit público, entonces se deteriorarán además la estabilidad macroeconómica y la confianza en las perspectivas futuras de un país.

Antes de adentrarse en el tema central de su capítulo o artículo, Ismael Sanz hace una revisión, inevitablemente sintética, de la literatura sobre la relación entre la política fiscal y la actividad económica, advirtiendo que el análisis se llevará a cabo separando sus efectos a corto, medio y largo plazo. De esa forma se refiere a los modelos keynesianos, neoclásicos y neokeynesianos, con una reflexión sobre el efecto Ricardo o teorema de la **equivalencia ricardiana**, en el que, tal como lo interpreta Barro, se dice que no importa si los gastos públicos son financiados por deuda o por impuestos. A partir de esta visión panorámica como base teórica de referencia, se centra en el tema concreto de los estímulos fiscales, considerando que en las fases de recesión, con más recursos ociosos, con una política monetaria carente de canales para afectar a la economía, y con un mayor porcentaje de hogares con restricción crediticia, las políticas expansivas tendrían mayor alcance. Pero cuando no hay recursos ociosos porque el desempleo es pequeño y la utilización del capital físico está próxima a su máxima capacidad, los estímulos fiscales se traducirán en mayor tipo de interés e inflación, con el consiguiente efecto negativo sobre el crecimiento económico. Además, y esto es importante, no hay que olvidar los **lags** o desfases temporales de los efectos de los estímulos fiscales, como sucede con la aplicación de cualquier política coyuntural si no se tiene en cuenta la duración de los ciclos económicos, tal como aconteció en el Reino Unido en la crisis de los años sesenta con su tan conocida como perniciosa **política de stop and go**. (Fernández Díaz, 1987.)

Al analizar si serían efectivos los estímulos fiscales en la situación actual de la crisis, el autor considera que con los tipos de interés actuales, y dado lo poco que se puede hacer con la política monetaria nos conduce a la conclusión a la que llega DeLong (2012) de que la política fiscal es **the only game in town**. Pero en estas circunstancias, añade, será más difícil que los hogares y las empresas puedan lograr préstamos con lo que aumentar su consumo presente en el caso de que los gobiernos redujesen el gasto público, de modo que la **equivalencia ricardiana** perdería su validez (Barrel et al. (2012.)

Especial importancia dedica Ismael Sanz, como por otra parte es lógico, a la relación entre impuestos y crecimiento económico, po-

niendo de relieve que los modelos teóricos de los 70 y 80 del siglo pasado analizaron el efecto de los gravámenes sobre el crecimiento económico estudiando cada figura impositiva por separado, en tanto que los artículos recientes comienzan a integrar los diferentes tipos de imposición. El autor, que pasa revista casi de forma exhaustiva a las nuevas aportaciones, se detiene especialmente, en el trabajo seminal de Mendoza (1997), que incluye los impuestos sobre el trabajo, el capital y el consumo, y en el modelo de Barro, según el cual los impuestos sobre las rentas del capital, el trabajo y el crecimiento económico tienen forma de una U invertida, sacando la conclusión de que los impuestos afectan positivamente al crecimiento económico hasta un umbral a partir del cual su impacto es negativo.

Estos resultados contrastan abiertamente con los obtenidos por Conesa et al (2009), que elaboran un modelo cuyas calibraciones concluyen que un sistema óptimo gravaría el capital con un tipo elevado (36%), mientras que las rentas derivadas del trabajo serían gravadas en un tipo único del 23%, permitiendo los tipos sobre las rentas del trabajo ofrecer un seguro a shocks sobre la renta de los individuos, además de ejercer el papel redistributivo del sistema fiscal.

Tras un estudio amplio y minucioso del marco teórico y de los distintos modelos, el autor afirma que la evidencia empírica haría recomendable reformas impositivas que reduzcan el impuesto de sociedades y el de la renta de los individuos, aumentando los que gravan al consumo y a las propiedades inmóviles, teniendo en cuenta que los impuestos al consumo óptimos son los que se basan en ampliaciones de la base imponible más que en incrementos de los tipos impositivos.

Estos dos trabajos que de forma sucinta hemos comentado constituyen, como ya apuntábamos, la base y marco de referencia sobre este Informe de la FAES en su propuesta de la que podría ser una posible Reforma del Sistema Fiscal en España. Los cinco trabajos que vienen a continuación proceden a profundizar en el peso y el papel que corresponde y correspondería a cada uno de los tipos impositivos de que se compone el sistema. Trataremos de dar una visión conjunta de estos cinco capítulos con el fin de que nuestro comentario no resulte excesivamente tedioso y prolijo, y vaya más allá de lo que es recomendable y habitual en toda recensión.

Aguado Manzano, Rubio Guerrero, Romero Jordán y Sainz González comienzan su aportación afirmando que el Impuesto So-

bre la Renta de las Personas Físicas en España constituye la figura principal de nuestro ordenamiento tributario, al ser un instrumento esencial para alcanzar las metas redistributivas demandadas del sistema impositivo desde el ámbito de la equidad, y tratarse de una fuente principal de los ingresos públicos.

Este impuesto debe cumplir con el principio de eficiencia económica, y ha de contar con un diseño adecuado para que contribuya, con la menor distorsión, a alcanzar los objetivos de la política económica.

Parten los autores de que hay un nuevo escenario de reforma fiscal internacional en el que se percibe claramente la preponderancia del principio de eficiencia en la asignación de recursos, sin renunciar a los valores constitucionalmente propugnados de equidad y solidaridad, y teniendo en cuenta las potencialidades de otros instrumentos de la acción pública más selectivos y orientados hacia la vertiente del Gasto Público.

Con el fin de corregir las distorsiones derivadas de las características de los sistemas impositivos sobre la renta en los años 70 y 80, la teoría de la imposición óptima nos ha permitido consolidar un conjunto de prescripciones fuertemente arraigadas entre los *policy makers* en los últimos veinte años (Mankiw 2009). Entre ellas, los autores destacan las siguientes: los tipos marginales sobre las rentas altas deben ser reducidos; el achatamiento de las tarifas pueden resolver algunos problemas de la progresividad fiscal en el IRPF; los impuestos deben personalizar la carga tributaria en función de las características del contribuyente y de su nivel de renta; las rentas de capital deberían quedar exentas de tributación, o tener una tributación reducida en su caso.

A continuación se aborda la situación actual de este impuesto en España, partiendo de la Ley 39/2010 de Presupuestos Generales del Estado, y del Real Decreto-ley 20/2011 de medidas urgentes, un nuevo marco legal que produjo una elevación progresiva de los 4 tramos existentes al incorporar dos tramos adicionales para rentas superiores a 120.000 euros y a 175.000, pasando el tipo marginal al 45% en el primer caso, y al 52% en el segundo. El tipo marginal efectivo (T_L) en nuestro país, por su parte, que se define como el cociente entre la cuña impositiva (C) y el salario real (w/p), es decir, $T_L = \frac{C}{w/p}$, se elevaba al 62,25% como media del período 2009-2012, similar al de Portugal, siete puntos por debajo del

correspondiente a Alemania, Francia e Italia, y sensiblemente superior al de los Estados Unidos y a los del Reino Unido.

Llegado a este punto, los autores plantean una propuesta de futuro que en lo referente exclusivamente a la renta del trabajo y siguiendo las recientes líneas académicas de investigación consiste, por un lado, en la aplicación de *un impuesto lineal* (flat tax) sobre la renta en España y, por otro, en la *dualización del impuesto* sobre la renta. En la primera fórmula se aplicaría el impuesto sobre una base imponible extensiva y con un único tipo marginal, introduciendo al mismo tiempo un mínimo exento. La segunda propuesta se fundamentaría en un diseño técnico consistente en articular una tributación separada de las rentas en función de su procedencia, de forma que se aplicase una tarifa de tipos impositivos progresivos sobre la renta del trabajo, en sentido amplio, y un tipo único proporcional sobre las rentas del capital.

Los que se han ocupado de este importante capítulo consideran que la Reforma de 2006 constituye una *dualización imperfecta* del IRPF, al dejar fuera de la tributación del ahorro los rendimientos del capital inmobiliario y las rentas del ahorro afectas a actividades económicas, entre otras cuestiones. Por ello, y porque la primera opción no es asumible por muy racional que pueda parecer, los autores se declaran partidarios de no proceder a un cambio significativo en la estructura de *dualización imperfecta* que mantiene el actual IRPF español.

Esta conclusión nos lleva a valorar positivamente el esfuerzo de claridad e información que se constata en este interesante, ordenado e ilustrativo trabajo, aunque nos parece que, en cuanto se refiere al problema básico de las líneas maestras y las propuestas específicas para una reforma de este impuesto esencial dentro de la estructura del sistema fiscal, lo que se plantea queda algo difuminado e impreciso, quizás debido a la naturaleza, consecuencias y viabilidad de las dos opciones consideradas.

El análisis de la tributación de los rendimientos de capital en España, deteniéndose en la realización de un balance y de sus perspectivas es la tarea que acometen **Rubio Guerrero y Álvarez García**, miembros, como decíamos al principio, del equipo que ha llevado a cabo esta obra colectiva tan relevante como oportuna. Los autores enlazan con los tipos de impuestos lineales y los impuestos duales analizados en el trabajo anterior, tomándolos como punto de partida de su análisis, demostrándose así que el Informe sobre

la Reforma del Sistema Fiscal en España que estamos comentando constituye un proyecto colectivo, con independencia de la diversidad propia de este tipo de investigación.

El diseño de nuestro sistema fiscal en el ámbito específico de de las rentas del capital y de las plusvalías los autores consideran que no procede un cambio significativo en la estructura que mantiene el actual IRPF español y, en su caso, como ya se decía en el artículo anterior, se debería tender hacia un sistema puro de imposición dual mediante el gravamen de las rentas del ahorro, de manera provisional, no a un tipo fijo y único, sino a una tarifa ligeramente progresiva, lo que permitiría compatibilizar la obtención de una recaudación provisional con un tratamiento racional de estas rentas, con el fin de evitar problemas de desfiscalización y posible huídas de capitales. En este cambio se debería incorporar a las rentas del ahorro los rendimientos del capital inmobiliario, además de los rendimientos de capital y plusvalías generadas a partir de elementos afectos a actividades económicas.

El tratamiento fiscal en lo que respecta a la vivienda, con largas fases de deducciones y disposiciones posteriores en las que éstas se van atenuando o desapareciendo requiere, en opinión de Rubio Guerrero y Álvarez García, que los instrumentos fiscales destinados a incentivar la adquisición o el alquiler de la vivienda habitual sean limitados al máximo o eliminados, dejando a la vertiente del gasto público y a otros mecanismos administrativos y financieros la tarea de cubrir este importante frente de la política social.

Otro aspecto que se contempla en este trabajo es el relativo a la necesidad, dado el envejecimiento progresivo como consecuencia del aumento de la esperanza de vida, de complementar las pensiones de jubilación con otros instrumentos de ahorro para la vejez, tanto por parte de las empresas como por la del individuo. Pero la estructura del ahorro en España está sesgada hacia activos reales como la vivienda, por lo menos hasta ahora, y poco hacia activos financieros, lo que nos induce a pensar en que debería considerarse una revisión de los beneficios fiscales del ahorro a largo plazo, buscando el procedimiento y las fórmulas para que la fiscalidad no distorsionara las decisiones de inversión real o financiera de los ahorradores. Y a ello hay que añadir, finalmente, con el fin de aumentar la neutralidad fiscal sobre los rendimientos vinculados al ahorro previsual, la necesidad de descontar la inflación y gravar tan sólo los rendimientos reales del ahorro.

En el quinto capítulo, artículo o trabajo, como se le quiera denominar, **Juan José Rubio Guerrero** se ocupa también de analizar la fiscalidad empresarial en España con sus características, sus efectos y las principales alternativas de reforma, teniendo en cuenta el contexto en el que nos movemos como país y las restricciones institucionales derivadas de nuestra pertenencia a la Unión Europea. Entre los rasgos diferenciadores y más representativos de la fiscalidad empresarial en España, el autor destaca que el peso de los impuestos empresariales en el PIB es mayor en nuestro país que en el conjunto de la OCDE en el 2010, último año para el que se dispone de datos comparativos debido, sobre todo, al peso que tienen las cotizaciones sociales del empleador, que se han mantenido casi invariables en los últimos 25 años. En efecto, mientras que la fiscalidad sobre los beneficios societarios se han comportado en consonancia con el ciclo económico, es decir, aumentando en fases expansivas y decreciendo en fases depresivas, las cotizaciones sociales se han mantenido constantes en torno al 8,5% del PIB en los últimos diez años, muy por encima del 5,3% como media de la OCDE.

En el apartado II del trabajo el autor pone de relieve, refiriéndose especialmente al ámbito de los países desarrollados, que una serie de razones-en las que aquí no entramos ahora-, así como diferentes estudios académicos y trabajos de la OCDE, pueden justificar la existencia de una *relación parabólica* entre tipo impositivo y recaudación del impuesto de sociedades, afirmando que una reducción del tipo puede inducir a un aumento de la recaudación debido a un efecto potenciador del crecimiento económico, una reducción de la evasión fiscal, y un incentivo a la llegada de inversiones extranjeras. La argumentación es consistente y está expuesta con claridad, pero quizás movido por nuestro *sesgo matemático* no podemos dejar de señalar, con el mejor de los propósitos, que el gráfico o la figura que aparece en la página 134 para ilustrar esta importante consideración no nos parece todo lo correcto que debiera, y ello porque el *trazo* que aparece sobre un *plano incompleto* puede ser una porción de cualquier figura, y no forzosamente de una parábola. Hubiera sido oportuno poner la fórmula de una parábola, indicando el orden de la misma, y representar su rama descendente, como sucedía con las curvas de Phillips de las economías europeas correspondientes a los años setenta, que eran parábolas de tercer orden (Fernández Díaz 1979).

Si consideramos la reforma del Impuesto de Sociedades en España, la primera cuestión que surge es si se debe incrementar el

tipo impositivo en línea con lo que ha venido ocurriendo en los últimos tres años con el fin de lograr una rápida consolidación fiscal. La respuesta mayoritaria, tanto desde el punto de vista académico como empresarial, ha sido negar tal posibilidad debido a los efectos negativos que se podrían producir, limitando las posibilidades de crecimiento económico al reducir la capacidad de inversión y autofinanciación del sector societario español. Pero también es cierto, puntualiza Rubio Guerrero, que no está claro que la tendencia a la baja de los tipos nominales del Impuesto de Sociedades, en este momento, sea un elemento dinamizador de la actividad empresarial. La Unión Europea es una zona de bajo tipo nominal del Impuesto de Sociedades en el contexto internacional, por lo que no parece necesario desde el punto de vista de la competencia internacional seguir reduciendo el tipo nominal en esta área. Sin embargo, el autor apunta que este razonamiento no es válido para España, ya que tiene un tipo por encima de la media de la Unión Europea, siendo, por tanto, razonable reducir nuestro tipo nominal hasta el entorno del 25-27%. Por otra parte, las políticas de ampliación de bases, con una reducción temporal de tipos en función del acercamiento a los objetivos de déficit público programados, son las más adecuadas en el contexto actual de crisis en la que nos movemos.

De la imposición indirecta en el sistema fiscal español se encargan **José Félix Sanz y Desiderio Romero Jordán**, en un análisis esencial, dado la importancia y beligerancia de esta figura impositiva, y del papel que ha de desempeñar en la nueva estructura que salga de la reforma pendiente. Los autores hacen un breve recorrido por la evolución del IVA y los impuestos especiales, ofreciendo una comparación detallada de dicha evolución con los países de la Unión Europea, abordándose en la sección cuarta del artículo una diagnosis de la situación actual, proponiéndose alternativas de reforma para los impuestos indirectos en el sistema fiscal español.

Quizás la primera cuestión que habría que plantearse, y que enlaza con la Teoría de la Hacienda, es la referente al peso que correspondería a este tipo de impuesto, y su relación con los impuestos directos, pues la doctrina ha considerado siempre que estos últimos deberían prevalecer cuantitativamente respecto a los impuestos indirectos, y con esta idea se han formado muchas generaciones de economistas. Las cosas parece ser que ya no son así, y en ello se detienen los autores cuando plantean y desarrollan los factores clave para la reforma de la imposición indirecta en España. Pero los elementos que los autores consideran que deberían tener-

se en cuenta en las eventuales reformas se refieren a la capacidad recaudatoria, al cumplimiento de los principios de eficiencia y equidad, al impacto en el crecimiento económico, y a la sencillez administrativa. El contexto jurídico en el que se mueven los impuestos indirectos se halla condicionado por las correspondientes Directivas Comunitarias, y al contrario de lo que sucede con impuestos no armonizados, como el IRPF, las opciones de reforma del IVA están restringidas, siendo escaso el margen de maniobra existente.

Volviendo a la polémica sobre la regresividad de este tipo de impuesto, en el trabajo se pone de manifiesto que la escasa evidencia al analizar la capacidad distributiva de los impuestos indirectos en España, muestra que ***este tipo de tributos tiende hacia la proporcionalidad***, contradiciendo, por tanto, esa supuesta fuerte regresividad a la que nos referíamos anteriormente. Por si hubiese dudas sobre la posición de los autores al respecto, éstos afirman.....***que es hora de alejar del discurso político la inexactitud, seguramente bienintencionada, de que los impuestos indirectos son fuertemente regresivos***, argumentando que los hogares situados en las últimas decilas de renta (los de mayor capacidad económica) consumen mayor proporción de los bienes que soportan un tipo impositivo más elevado, sucediendo lo contrario con las rentas menos pudientes, que consumen una proporción mayor de bienes de primera necesidad, que son los menos gravados por el impuesto.

Como era de esperar no falta una referencia al problema preocupante de la baja efectividad recaudatoria del IVA, con sus consecuencias en los beneficios fiscales y el fraude como dos cuestiones a tener muy en cuenta. Existen algunas estimaciones para el impacto recaudatorio de los beneficios fiscales-tipos reducidos y exenciones- que, en los últimos años oscila entre 19.640 y 23.410 millones de euros, pero poco se sabe del volumen del fraude fiscal, salvo que se trata de una cifra que se alimenta cuando sube sensiblemente el tipo normal, como está sucediendo en España desde que se elevó al 21%. Si tenemos en cuenta el fuerte crecimiento de la economía sumergida en estos años de crisis, que supone actualmente el 25% del PIB (253.000 millones de euros), las estimaciones realizadas por los autores alcanzan la cifra de unos 38.000 millones de euros como el coste recaudatorio generado por los beneficios fiscales y el creciente fraude.

Finalmente se pone de manifiesto que las posibilidades de reforma de los impuestos especiales soportados por el tabaco, el alcohol,

las bebidas alcohólicas, hidrocarburos y electricidad, quedan prácticamente limitados a modificaciones en sus tipos de gravamen.

El último trabajo incorporado al Informe realizado por la Fundación FAES, objeto de esta nota, reseña o comentario, se ocupa del papel de los impuestos sobre la riqueza y su transmisión en los sistemas tributarios contemporáneos, siendo **Santiago Álvarez García** el autor del mismo. Aunque como señala el autor estas formas de imposición suponen en cierta medida la historia de una decadencia, y con ellas no se obtenga una recaudación significativa, constituyen las figuras tributarias más controvertidas e impopulares. Sus defensores consideran que contribuyen a mejorar la equidad del sistema fiscal, a limitar la concentración de la riqueza y a favorecer la igualdad de oportunidades, en tanto que para sus detractores son injustas e inequitativas, desincentivan el ahorro y la inversión, y presentan muchos problemas desde una perspectiva tributaria.

Tras estas y otras consideraciones, el autor realiza una revisión de los dos impuestos que recaen sobre la riqueza personal: el Impuesto sobre el Patrimonio Neto y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como del papel que pueden desempeñar en un sistema fiscal moderno. En esta revisión se plantean los pro y los contra, la evolución experimentada por estos impuestos, el marco legal existente, así como la operatividad y peso específico de los mismos, todo ello con frecuentes referencias a la polémica cada vez más apagada, todo hay que decirlo, sobre esta parcela del sistema impositivo.

Si acudimos a las enseñanzas que se derivan de su aplicación, en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, con una evolución pobre y errática, éstas no resultan especialmente positivas, lo que explica su paulatina desaparición de la mayor parte de los sistemas fiscales avanzados. A este respecto el autor afirma... *que no encontramos ninguna razón contundente, ni desde la perspectiva de la equidad, ni desde el punto de vista de la eficiencia económica, que justifique su mantenimiento, más allá de la contribución que en estos momentos puede realizar al proceso de consolidación fiscal en que estamos inmersos.*

En cuanto respecta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el panorama internacional es distinto, ya que subsiste, aunque con un peso reducido, en la mayor parte de los países de la OCDE. Hay que tener en cuenta, señala el autor, los desincentivos que puede

provocar en la acumulación de capital, su impacto negativo sobre la pequeña propiedad y negocios, los problemas de elusión y de competencia fiscal, así como de inequidad, tanto horizontal como vertical, aunque gran parte de estos inconvenientes podrían obviarse, y esta es la propuesta de Álvarez García, combinando una base imponible amplia con la aplicación de un tipo impositivo reducido, entre el 5 y el 10%.

Recordemos que en este Informe de la FAES se pretende delimitar las líneas maestras de una Reforma Fiscal para el Crecimiento y el Empleo, y llegado es el momento de explayarse con toda claridad sobre las bases y los condicionantes de esta tarea que, a modo de conclusiones, asume **Gabriel Elorriaga**. Como hemos manifestado en repetidas ocasiones a lo largo de estas páginas, se trata de una obra colectiva en la que las ideas fundamentales y los criterios elegidos surgen claramente como común denominador, con independencia del énfasis puesto por cada autor en la parte de la estructura impositiva que le haya correspondido desarrollar. Se trata, en esencia de un trabajo concebido de manera unitaria y compartida, aunque se presente de forma aparentemente fragmentada, como consecuencia natural de la división del trabajo. Veamos el contenido de esta síntesis final que vendrá seguida, por nuestra parte, de unas últimas reflexiones y sugerencias.

Considera el autor que tras el conjunto de reformas realizadas como consecuencia de la crisis, toca ahora el turno para la reforma fiscal anunciada y ahora también reclamada desde instancias europeas, una reforma como instrumento eficaz para el crecimiento económico y la creación de empleo. En pocas palabras, con esta reforma se pretende diseñar un sistema fiscal más equitativo, más eficiente y menos distorsionador de la actividad económica, que al mismo tiempo se acompañe al proceso de control del gasto público y al cumplimiento de los compromisos de reducción del déficit público.

Esgrime Elorriaga tres poderosas razones que exigen una revisión completa de nuestro sistema tributario:

– Parece incapaz de aportar los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, que se elevan al 47% del PIB, y que no deberían superar el 40%.

– El sistema tributario español es manifiestamente injusto, al concentrar la carga fiscal sobre las clases medias asalariadas, sector de la sociedad desde donde se engrosan las filas del paro, y que ve

comprometido su sistema de pensiones por la inconsistencia de las cuentas públicas y la evolución demográfica.

– El sistema tributario español es profundamente ineficiente. Buena parte de los trabajos de este Informe, nos recuerda el autor de las conclusiones, se centran en este aspecto, clave para el crecimiento económico, y aportan evidencias abundantes y contundentes sobre las distorsiones que causan nuestros impuestos, constituyendo los dos problemas principales la existencia de graves desincentivos a la inversión, y el tremendo gravamen que recae sobre la creación de empleo. La ineficiencia de nuestra estructura fiscal no solo merma nuestro crecimiento económico potencial sino que impide obtener los ingresos que se necesitan debido a su diseño. *La reforma del sistema fiscal debe estar orientada a favorecer la creación de bases imponibles, único cauce razonable para alcanzar mejoras de recaudación en el medio plazo. Cuando se consiga que más contribuyentes paguen individualmente menos para financiar un volumen de gasto público asumible se podrá afirmar que se ha encontrado el camino firme hacia la mejora de los ingresos públicos, el equilibrio presupuestario y la recuperación económica.*

Entre el conjunto de numerosas e importantes recomendaciones que se contiene en este capítulo de conclusiones, además de estas tres razones enunciadas, conviene destacar, por una parte, la lucha contra el fraude como exigencia de una mayor justicia del sistema tributario español, y por otra, el hecho de que la simplificación del sistema ha de ser un principio inspirador de la reforma. A ello hay que añadir, hablando ya de una forma más concreta, la necesidad de reducir el número actual de tramos de la tarifa del IRPF, de tal manera que ésta se articule a medio plazo en sólo tres, rebajando el tipo marginal máximo, propone el autor, hasta el 40%. A ello habría que añadir la ampliación de bases y la eliminación de deducciones, lo que haría posible una rebaja significativa del tipo nominal del Impuesto de Sociedades, que podría situarse entre el 20 y el 25%.

Como decíamos al principio de esta Nota, aunque la primera impresión no parecía anunciarlo, el Informe que ha elaborado FAES sobre la Reforma Fiscal para el crecimiento y el empleo contiene trabajos serios y bien planteados, abarcando prácticamente la totalidad del Sistema Fiscal español, explicitando los principios básicos que los distintos autores consideran inviolables,

aflorando los problemas más relevantes, y haciendo propuestas respetuosas y consecuentes con los primeros y aplicables a la solución de los segundos. En torno a algunas de las cuestiones más importantes abordadas, queremos hacer unas breves consideraciones finales.

Sabemos que la eficiencia y la equidad como principios básicos de la Ciencia Económica terminan por traducirse en resultados concretos de los que se ha hablado en la mayor parte de los trabajos referidos al sistema fiscal español comentados con anterioridad. En la mayoría de ellos se ha puesto el énfasis en la necesidad de garantizar la neutralidad de los impuestos, y sobre este respecto resulta preciso una puntualización. Nos referimos al cumplimiento del principio de equidad y al hecho contradictorio de la existencia de altos niveles de desigualdad, como es el caso de España, el país de la Eurozona con el coeficiente de Gini más elevado, al haber pasado en los últimos años del 0,31 al 0,34. Podría argumentarse, entre las causas que nos han llevado a esta situación, la fuerte caída de los salarios y el elevadísimo porcentaje de paro que todavía padecemos, algo que en lo fundamental es cierto. Pero también, y a este punto queríamos llegar, la estructura impositiva española y su incapacidad para llevar a cabo de manera satisfactoria la política redistributiva constituye la mejor explicación del aumento de la brecha económico-social experimentado en nuestro país. Es por ello por lo que pensamos que el legítimo objetivo de evitar las distorsiones en la asignación eficiente de los recursos no debe conducirnos a exigir la *imposible neutralidad* de los impuestos en una concepción real de la economía pues, como decía Wittgenstein, *el mundo en que pensamos no es el mundo en que vivimos*.

Como una última consideración añadida, creemos que el esfuerzo realizado en este Informe por este grupo de economistas debería ser aprovechado y tenido en cuenta por los técnicos del Ministerio de Hacienda y el denominado *grupo de expertos*, en el sentido de que definidos y aceptados los principios inspiradores de la reforma, llevasen a cabo un ejercicio de simulación mediante los modelos correspondientes, con el fin de obtener una primera aproximación de la estructura del sistema fiscal que mejor se adapte al cumplimiento de los principios básicos que hemos tenido ocasión de comentar, así como al logro de los objetivos principales de la política económica que, en la fase que estamos viviendo son, especialmente, como ya se ha dicho, el crecimiento económico y la creación de empleo.

PUBLICACIONES

LEBOR ADAM: *El superbanco. La historia oculta del grupo de tecnócratas que gobierna el mundo.* Editorial Indicios. Año 2013. Barcelona. 349 páginas.

Me cabe el placer de realizar la reseña de un libro novedoso en el panorama literario periodístico y económico español. Aunque, sobre todo, desde que comenzó esta crisis económica en la aun estamos inmersos se habla insistentemente de las medidas que, entre otras, se adoptan en las reuniones de Basilea, no es muy conocida la existencia y cometidos del Banco de Pagos Internacionales -*International Bank of Settlements*-, pese a tratarse de institución internacional que fue creada, tras la I Guerra Mundial, poco después de la depresión o *crack* de 1929 y que, entre otras, tuvo entonces la función de supervisar los pagos procedentes de las reparaciones de guerra que debía satisfacer la República de Weimar a consecuencia de aquella conflagración y de los acuerdos de Versalles.

No obstante el interés general de la publicación comentada, en atención a su mismo contenido, en gran medida histórico y con ciertos tintes de fantasía o de titulares llamativos (se subtitula «*La historia oculta del grupo de tecnócratas que gobierna el mundo*», con apelativos al *secretismo* de la institución en presencia y a que trata de los que *gobiernan desde la sombra*), se hace un buen resumen institucional y fundacional del Banco, del llamado Banco de Bancos. Veamos. En sus

primeras cien páginas se trata ampliamente sobre el origen, cometidos estatutarios e historia de la institución hasta el final de la II Guerra Mundial.

Se nos recuerda que el norteamericano Gates McGarrath, que fue su primer Presidente, dijo que se trataba de una institución alejada de los debates políticos, señalando en tal sentido que el *banco está totalmente apartado de cualquier control gubernamental o político*. Nos encontramos ante el Banco de los Bancos Centrales del mundo, del que son miembros de su Comité Consultivo actualmente el Presidente de la Reserva Federal de USA, el Gobernador del Banco de Inglaterra, el del Banco Central Europeo, el del Banco de China, así como los gobernadores de los Bancos Centrales de Alemania, Francia, Italia, Suecia, Canadá, India y Brasil, uniéndose a ellos el exgobernador del Banco de España. Dicho Comité Consultivo está formado y es conocido como la junta de gobernadores del G-10, siendo la más influyente de las numerosas reuniones del Banco de Pagos Internacionales.

Dicho Comité Consultivo hace recomendaciones sobre los miembros y la organización de los tres comités del BPI que se ocupan del sistema financiero global, los sistemas de pago y los mercados internacionales, preparando, asimismo, propuestas para la Reunión de Economía Mundial y orienta su agenda. Forman parte del BPI un total de unos 60 Ban-

cos Centrales de los principales Estados del mundo y, últimamente, tales cónclaves de gobernadores han desempeñado un papel crucial para determinar la respuesta del mundo a la crisis financiera global, no tratándose de un foro financiero público sino uno en el que prima la confidencialidad, por el contrario.

El estatus específico del BPI conlleva el que, pese a ubicarse físicamente en Basilea, las autoridades suizas no tengan ninguna jurisdicción sobre sus instalaciones. Fue fundado por un tratado internacional y está protegido por el Convenio de Sede de 1987 con el gobierno suizo, de manera similar a la protección de la que disfrutaban las instituciones de la ONU, el Fondo Monetario Internacional y las embajadas, necesitando las autoridades suizas permiso de la dirección del BPI para poder entrar en los edificios del banco, que se describen como *inviolables*. Tiene, además, el BPI derecho a comunicarse en clave y a enviar y recibir correspondencia en valijas que gozan de la misma protección que las embajadas, no pudiendo por ello abrirse, a semejanza de lo establecido por el Convenio de Viena de 1961 sobre Relaciones Diplomáticas. Los empleados del BPI no tienen que pagar impuestos sobre su salario.

Pero es que, para garantizar sus funciones y por si cabía alguna duda añadida, los salarios de sus directivos y personal están pensados para poder competir con los del sector privado. Oscilaban en el año 2011 entre los 763.930 francos suizos del director general y

los 587.640 de los jefes de departamento, aparte de un sistema de generosas prestaciones. Recuérdese que la cotización actual del franco suizo es de 1,22 por cada euro al 26 de enero del 2014. Los privilegios del BPI se extienden, asimismo, a sus directivos así como al resto de su personal ya que los directores *seniors* tienen un estatus similar al de los diplomáticos, no pudiendo registrarse sus valijas salvo pruebas de acto delictivo flagrante, siendo inviolables sus documentos. Dicho estatus se extiende a los gobernadores que acuden a las reuniones bimensuales celebradas en Basilea. Los empleados provienen de más de 50 países. Bajo las leyes suizas, los activos del BPI no están sometidos a reclamaciones civiles y no pueden ser confiscados ni embargados en ningún caso.

Se destaca en la obra comentada, asimismo, que el BPI guarda celosamente el secreto bancario y la confidencialidad desde su fundación. Las actas, el orden del día y la lista de asistentes e la Reunión de Economía Mundial y al Comité Económico Consultivo no se hacen públicas de ninguna forma, no levantándose actas oficiales, dándose posteriormente, a veces, una breve conferencia de prensa o declaración. No obstante, lo cierto es que los archivos del banco están abiertos y pueden consultarse sus documentos de más de 30 años de antigüedad, incluyéndose en la Web del banco todos sus informes anuales así como numerosos documentos de política producidos por el departamento de investigación

del banco, que goza de una gran reputación.

Como ya se dijo antes, el BPI fue fundado en el año 1930 creándose como parte del plan Young para ocuparse del pago de reparaciones por parte de Alemania tras su derrota en la I Guerra Mundial. Sus artífices fueron Montagu Norman como Gobernador del Banco de Inglaterra y Hjalmar Schacht que era el Presidente del Reichsbank. Además de dichos bancos centrales, los fundadores fueron los de Francia, Italia, Bélgica y un consorcio de bancos japoneses, habiéndose ofrecido acciones a la Reserva Federal que las rechazó ocupando su lugar un consorcio de bancos comerciales formado por J. P Morgan, el First National Bank y el First National Bank of Chicago. Sus estatutos fundacionales establecían que el fin del BPI era *promover la cooperación de los bancos centrales y proporcionar mecanismos adicionales para las operaciones financieras internacionales*.

Hasta la página 165 se trata en detalle y con algunas opiniones sobre la función y el papel desempeñado en la crisis de los años treinta y durante la II Guerra Mundial por el BPI, que no cesó de intervenir y de realizar operaciones, a veces muy discutidas como las referidas al oro del Banco de Checoslovaquia y de Bélgica, a fondos procedentes de bancos suizos y a bienes y oro expropiados durante la guerra por los nazis, aunque parece que, al final, se centró en la colaboración de su director general norteamericano con los aliados. Pese a que ello llevó a la formulación de algu-

nas dudas sobre su continuidad, el BPI consiguió superar las dificultades y en el año 1946 se volvió a celebrar una reunión de su junta de gobernadores de la posguerra.

La decisión de destinar 12.000 millones de dólares a la reconstrucción de Europa (Plan Marshall) tuvo la inspiración de contar con el BPI, de nuevo, para reanudar en Basilea las reuniones paneuropeas de los gobernadores de los bancos centrales con vistas a la cooperación en la referida inversión. Por ello, pareció natural que la comisión encargada de los pagos del Plan Marshall designara al BPI como el centro del nuevo sistema para administrar los pagos multilaterales entre Francia, Italia, Luxemburgo, los Países Bajos y Bélgica, siendo designado agente encargado de ejecutar las transferencias y aprobándose una resolución alentando a los bancos centrales a usar el BPI para saldar sus pagos, en lugar de hacerlo directamente entre acreedor y deudor, debiendo informarse al BPI de cualquier transacción directa (acuerdo de París de noviembre de 1947 sobre pagos multilaterales).

El libro añade, a continuación, muchos datos históricos y periodísticos de la posguerra y de los inicios de la Comunidad Económica Europea. Entre otros la intervención del BPI en la gestión de las operaciones bancarias, Ilevanza de las cuentas y el control de los fondos de la Unión Europea de Pagos, siendo designado su agente, tras su fundación en el año 1950 y como precedente de la CECA de 1951 y del inicio del proceso de unión

económica y monetaria de las incipientes Comunidades Europeas. En su informe anual de 1956 el BPI recomendaba a los gobiernos que se abstuvieran de usar métodos de financiación inflacionistas y que el gasto público debía restringirse. Habiéndose creado el Fondo de Oro de Londres en 1961, que consiguió mantener el precio del oro, se convirtió después en el Comité de Oro y Divisas, conocido aun en la actualidad como el Comité de Mercados del BPI.

Además, desde el fin de Bretton Woods en el año 1971, el BPI fue situándose más en el centro del sistema financiero global, llegando a gestionar múltiples paquetes de rescate. El BPI y los gobernadores del G 10 hicieron en 1974 que el Comité de Supervisión Bancaria de Basilea pusiera en marcha el largo y complicado proceso de regular bancos comerciales, labor que continúa hasta hoy. Los informes anuales del BPI eran cada vez más informativos y se convirtieron en materia de lectura obligatoria en las tesorerías, ministerios de finanzas y empresas comerciales del mundo.

En la sede del BPI se gestó la Unión Económica y Monetaria en abril de 1989, estableciendo el *informe Delors* que los gobiernos debían quedar excluidos de la elaboración de la política monetaria, que se encomendaría al Sistema Europeo de Bancos Centrales. Nació el Banco Central Europeo que debería garantizar la estabilidad de los precios estando libre de todas las presiones políticas, habiendo estado precedido del Instituto Monetario Europeo cuya sede ini-

cial fue la misma que la del BPI. Tras el establecimiento del euro, tuvo lugar un nuevo impulso a la globalización del banco con la entrada de la Reserva Federal en el BPI así como de los Bancos Centrales de China, India, Rusia, Brasil, Hong Kong, Singapur y Arabia Saudí.

El prestigio del BPI ha aumentado tanto que sus Informes Anuales, verdadera enciclopedia de estadísticas e indicadores económicos y financieros, se referían ya al comercio internacional tanto en Occidente como en el mundo en vías en desarrollo, política monetaria, mercados de obligaciones, tipos de cambio, flujos de capital en mercados occidentales y emergentes, y evolución de los mercados financieros internacionales, ofreciendo resúmenes, análisis y orientación, a la par que exigía una mayor cooperación entre bancos y autoridades reguladoras.

Se nos recuerda, asimismo, que el BPI alertó ya en los años 2003 o 2004 de la actual crisis debida a los problemas de excesivo crecimiento de crédito y de algunas otras debilidades importantes del sistema financiero, señalando que había demasiada deuda en los balances de todos los sectores, con un exceso de apalancamiento. En otro orden de cosas, de los seis comités del BPI, únicamente el Comité de Supervisión Bancaria de Basilea, recibe atención de los medios pues se dedica a mejorar la comprensión de cuestiones clave de supervisión y a mejorar la calidad de la supervisión bancaria en todo el mundo. En 1998 estableció el Comité que el capital de un

banco debía ser igual como mínimo al 8% de sus activos, debiendo reducirlos en otro caso. Se estima que un capital más alto evitará crisis financieras. Se trató de las normas Basilea I y II, estando pendientes de aplicación los acuerdos Basilea III.

Para ir terminando, el libro nos recuerda que, frente a alguna reclamación formulada al BPI por tenedores de bonos, el Tribunal Federal Suizo ha declarado que

aceptar depósitos de los bancos centrales forma parte de la misión del BPI, y le permite cumplir con su función estatutaria como centro de pagos internacional para los bancos centrales, diciéndose por algún comentarista que está protegido así por inmunidades que le permiten llevar a cabo sus funciones en interés público.

JOSÉ MANUEL SUÁREZ ROBLADANO

Consejero de Cuentas

