

Vol. XVII

Mayo 2015

N.º 50

REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

• PRESENTACIÓN

Pascual Sala Sánchez

ARTÍCULOS

- LA RENDICIÓN DE CUENTAS COMO PRINCIPIO GENERAL DEL DERECHO
José Manuel Suárez Robledano
- LA REFORMA FISCAL PENDIENTE
Rafael Ortiz Calzadilla
- MULTA COERCITIVA Y RENDICIÓN DE CUENTAS
Manuel Aznar López
- ANTONIO FLORES DE LEMUS (1876-1941): UN ECONOMISTA AL SERVICIO DEL ESTADO Y UN HACENDISTA REFORMADOR
Miguel González Moreno
- LA REGULARIZACIÓN DE LAS FACTURAS DERIVADAS DE CONTRATACIONES IRREGULARES
José Ignacio Valero Escribano

LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

- PRIMER CUATRIMESTRE DE 2015
Javier Medina Guijarro
José Antonio Pajares Giménez

DOCUMENTACIÓN, NOTAS Y COMUNICACIONES

- NOTA SOBRE «HANDBOOK OF THE SOCIAL PSYCHOLOGY OF INEQUALITY» DE MCLEOD, JANE D.; LAWLER, EDWARD J.; SCHWALBE, MICHAEL (EDITORS), SPRINGER, 2014
Andrés Fernández Díaz
- NOTA SOBRE «ANTE UNA NUEVA EXPANSIÓN ECONÓMICA» DE LUIS GAMIR CASARES, PEDRO DURÁ JUEZ, BENJAMÍN SERRANO MUÑOZ, INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS, 2015
Miguel Cuerdo Gil



TRIBUNAL DE CUENTAS

REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

VOL. XVII

Mayo 2015

N.º 50

CONSEJO EDITORIAL

- DIRECTOR:** **Pascual Sala Sánchez**
(Tribunal de Cuentas)
- Ángel Antonio Algarra Paredes**
(Tribunal de Cuentas)
- Susana Casado Robledo**
(Ministerio de Hacienda)
- Carlos Cubillo Rodríguez**
(Tribunal de Cuentas)
- Gregorio Cuñado Ausín**
(Sociedad Estatal de Correos y Telégrafos)
- Andrés Fernández Díaz**
(Universidad Complutense)
- Dolores Genaro Moya**
(Tribunal de Cuentas)
- M.^a Luz Martín Sanz**
(Tribunal de Cuentas)
- Vicente Montesinos Julve**
(Universidad de Valencia)
- Carmen Moral Moral**
(Tribunal de Cuentas)
- José Pascual García**
(Intervención General de la Administración del Estado)
- José Manuel Suárez Robledano**
(Tribunal de Cuentas)
- Juan Velarde Fuertes**
(Real Academia de Ciencias Morales y Políticas)
- SECRETARIO:** **Antonio Ramón Rodríguez Castaño**
(Tribunal de Cuentas)

REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO aborda las principales materias económicas y jurídicas que afectan a la gestión pública, a su control y a las responsabilidades derivadas de la irregular administración de los recursos públicos y va dirigida a investigadores y profesionales.

El contenido completo de los ejemplares puede consultarse en la página web del Tribunal de Cuentas www.tcu.es.

PERIODICIDAD: Cuatrimestral

EDITA: Tribunal de Cuentas -
c/ Padre Damián, 19 - 28036 Madrid
recex@tcu.es
<http://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/>

PRODUCCIÓN Y MAQUETACIÓN: Moonbook, S.L.

ISSN: 1.575-1333

DEPÓSITO LEGAL: M. 8.696-1999



Índice

	<i>Págs.</i>
<i>Presentación</i> , Pascual Sala Sánchez	5
Artículos	
• <i>La rendición de cuentas como principio general del Derecho</i> , José Manuel Suárez Robledano.	11
• <i>La reforma fiscal pendiente</i> , Rafael Ortiz Calzadilla.	57
• <i>Multa coercitiva y rendición de cuentas</i> , Manuel Aznar López	101
• <i>Antonio Flores de Lemus (1876-1941): un economista al servicio del estado y un hacendista reformador</i> , Miguel González Moreno.	127
• <i>La regularización de las facturas derivadas de contrataciones irregulares</i> , José Ignacio Valero Escribano	149
Legislación y jurisprudencia	
• <i>Primer Cuatrimestre de 2015</i> , por Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez	183
Documentación notas y comunicaciones	
• <i>Nota sobre «Handbook of the Social Psychology of Inequality» de McLeod, Jane D.; Lawler, Edward J.; Schwalbe, Michael (Editors), Springer, 2014</i> , Andrés Fernández Díaz	219
• <i>Nota sobre «Ante una nueva expansión económica» de Luis Gamir Casares, Pedro Durá Juez, Benjamín Serrano Muñoz, Instituto de Estudios Económicos, 2015</i> , Miguel Cuerdo Gil.	229

Presentación

Pascual Sala Sánchez

Director

El número 50 de la Revista Española de Control Externo es el segundo del año 2015, debiendo felicitarnos todos por llegar al medio centenar de números.

La temática, al no tratarse de un monográfico, es variada. Sin embargo, puede apreciarse una cierta estructura alrededor de dos ejes: la rendición de cuentas y la reforma de la Hacienda Pública.

El primero de los artículos ha sido elaborado por José Manuel Suárez Robledano, Consejero del Tribunal, y versa sobre la rendición de cuentas como principio general del Derecho.

El autor comienza haciendo un recorrido por la regulación de varias figuras que tienen en común la obligación de rendir cuentas de sus actividades. Así, trata la regulación del mandato en el Código civil, la del comerciante y el comisionista en el Código de Comercio y la de las sociedades mercantiles en la Ley de Sociedades de Capital. A continuación desarrolla, como consecuencia lógica de la regulación expuesta, la aplicación supletoria del derecho común al resto del ordenamiento y, por tanto, la extensión de la obligación de rendir cuentas a toda gestión de patrimonio ajeno, haciendo una referencia especial a la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Tras la exégesis legal continúa el trabajo de Suárez Robledano citando algunos supuestos históricos que resultan de interés, como era el caso de los juicios de residencia, para pasar a realizar después una serie de propuestas relativas ya a la gestión del presupuesto y la rendición de cuentas, y todo ello relacionado con una referencia a la eficiencia del gasto público.

El artículo finaliza con una serie de conclusiones de indudable interés para los gestores públicos y para aquellos a quienes corresponde el control de los mismos.

A continuación debo presentar, por razón de la conexidad material con el trabajo anterior, aunque aparezca en tercer lugar, el artículo de Manuel Aznar López, relativo a la multa coercitiva y la rendición de cuentas. La multa a la que se refiere el trabajo es la prevista en la legislación específica del Tribunal de Cuentas para aquellos casos en los que no se produce una rendición voluntaria de las cuentas. Como señala el autor, la regulación de esta figura plantea no pocas incertidumbres, comenzando por la de su propia naturaleza jurídica que, en algún caso, se ha debatido si era sancionadora o coercitiva.

Lo cierto es que el trabajo de Manuel Aznar puede considerarse la obra definitiva sobre el tema. Aborda la naturaleza jurídica de la multa, llegando a la conclusión de que evidentemente es coercitiva; continúa con los requisitos para su imposición; trata la muy importante cuestión del importe de la multa atendiendo a los principios que deben determinarlo; se refiere a la eficacia de la multa, concretamente a su posible enervación por el cumplimiento del obligado antes de conocer la imposición; desarrolla la posibilidad de reiterar la multa y concluye con una referencia a la posibilidad también de impugnación de la multa coercitiva.

Como se señaló más arriba, el segundo bloque temático en el que podría considerarse estructurado este número de la Revista Española de Control Externo es el relativo a la reforma de la Hacienda Pública.

El primero de los trabajos al respecto ha sido realizado por D. Rafael Ortiz Calzadilla, que además de ser catedrático de Hacienda Pública es Vocal de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, por lo que resulta un aportación esencial a este número su artículo sobre la reforma fiscal. En realidad sobre la reforma fiscal que aún no se ha hecho, por eso el artículo lleva el nombre de «La reforma fiscal pendiente».

El profesor Ortiz Calzadilla realiza una comparación entre las medidas propuestas por la Comisión de Expertos para la Reforma Fiscal, tanto en sus líneas básicas, como en las concretas relativas a los diversos tipos impositivos (Renta, Sociedades, IVA) y a otros aspectos, como la lucha contra el fraude fiscal y la reforma fiscal aprobada por las Cortes Generales mediante la modificación de una serie de leyes.

De la comparación citada el autor concluye que aún existe una reforma fiscal pendiente, tanto porque el Gobierno anunció que realizaría la reforma en dos fases y de momento sólo se ha llevado a cabo la primera, cuanto porque ciertas medidas propuestas no fueron asumidas por el Gobierno o por los grupos parlamentarios.

A continuación el catedrático Ortiz Calzadilla incluye unas reflexiones que considera esenciales para que la reforma fiscal tenga una mayor aceptación por los contribuyentes, aspecto este que a todos se nos antoja esencial, y concluye su trabajo con una recapitulación sobre la reforma fiscal, la realizada y la pendiente.

El artículo del catedrático Miguel González Moreno trata la vida y obra de uno de los grandes hacendistas españoles, Antonio Flores de Lemus. El trabajo se inicia con una pequeña introducción biográfica, en la que destaca que Flores de Lemus fue el principal asesor de los Ministros de Hacienda entre 1905 y 1936. A continuación se aborda la interpretación de Flores de Lemus sobre la situación de la economía española, el problema económico de España (atraso frente a Europa) y los problemas económicos de España (frenos al crecimiento y al acercamiento a los países europeos avanzados) y las causas de los mismos: nación agrícola con un proteccionismo y corporativismos exacerbados.

Pasa después el autor a tratar al papel de Flores de Lemus como renovador de la Hacienda Pública, apartado este verdaderamente interesante y clarificador de una época de la historia económica de España, de la Hacienda Pública española, que puede antojarse similar a otras, quizás a la actual, dado que, como se ha expuesto en el trabajo anteriormente glosado, también nos encontramos ante una reforma fiscal en estos momentos.

Termina el excelente trabajo del profesor González Moreno con un comentario en el que señala como las huellas del pensamiento de Flores de Lemus marcan los principales programas de política económica del siglo XX, aunque fuera años después de su muerte: el Plan de Estabilización de 1959 y los Pactos de la Moncloa de 1978.

El apartado de artículos de este número 50 de la Revista concluye con un trabajo de José Ignacio Valero Escribano en el que se aborda un problema que surge con demasiada frecuencia: la existencia de contratos públicos irregulares que dan lugar a obligaciones para la Hacienda pública habida cuenta de que la prestación se ha realizado.

En el trabajo de Ignacio Valero se pone de manifiesto la existencia de una serie de incumplimientos en la actividad contractual pública, haciendo un estudio de los que se presentan con más frecuencia (la contratación verbal, el fraccionamiento irregular del contrato, los «modificados emergentes», ...). A continuación se hace una exposición de las diversas teorías jurídicas que justifican el pago de las prestaciones ejecutadas al amparo de esos contratos irregulares y el procedimiento a seguir para efectuar los pagos.

Concluye el trabajo con una reflexión sobre las responsabilidades derivadas de la tramitación irregular de los expedientes, con especial referencia a la Ley de Transparencia y Buen Gobierno.

La experiencia práctica del autor, Interventor de Estado y la orientación técnica con la que ha abordado las posibles soluciones a una situación irregular que prolifera en exceso, convierte este artículo en una herramienta única para la gestión diaria de quienes se encargan del control de los fondos públicos.

Como es tradicional en nuestra Revista se incluye el comentario de varias obras de reciente aparición.

Así el profesor Fernández Díaz glosa la obra «Handbook of the Social Psychology of Inequality». Esta obra colectiva, realizada por profesores de universidades estadounidenses, consta de cinco grandes apartados, siendo el hilo conductor de todas las colaboraciones la Psicología Social de la desigualdad. Y, como dice el profesor Fernández Díaz, la importancia de la psicología en la economía se ha acentuado de forma notable, muy especialmente en el campo de la microeconomía.

Como dice el autor del comentario, estamos ante una obra que vale la pena leer aunque sea por el gran número de ideas y sugerencias que contiene.

El número termina con la nota elaborada por el profesor Miguel Cuerdo Mir sobre otra obra colectiva, el libro «Ante una nueva expansión económica». La obra trata sobre la forma de encarar la nueva fase expansiva de la economía desde la perspectiva de la política económica.

Dice el profesor Cuerdo que dos ideas recorren el libro: el desempleo es el principal desequilibrio de la economía española y que la política económica puede fortalecer y hacer más consistente la nueva fase expansiva. Estamos también aquí ante una obra de recomendable lectura por su contenido y por el lenguaje que utiliza.

ARTÍCULOS



La rendición de cuentas como principio general del Derecho¹

José Manuel Suárez Robledano

Consejero del Tribunal de Cuentas

RESUMEN

Ha de tenerse en cuenta que nuestro ordenamiento jurídico, entendido como un todo, se inspira, entre otros, en el principio general de que la rendición de cuentas es principio general deducido de múltiples disposiciones que lo establecen como norma cuando se trata de la administración de un patrimonio ajeno, sea público o privado. Los obligados a rendir cuentas al terminar sus responsabilidades públicas y privadas pueden incurrir en responsabilidad, incluso referida a la eficiencia del gasto público realizado. El análisis detenido del ordenamiento jurídico general en sus diferentes ámbitos, civil o común, mercantil y público, por supuesto el contable, demuestra que se trata de obligación que es esencial al desempeño de actos de administración ajena. La normativa procesal ratifica y regula la manera de exigir tal obligación a los administradores judicialmente designados. La rendición de cuentas debe efectuarse con detalle y rigurosidad no eximibles, y así lo ha establecido el Tribunal Supremo. Todos los cargos públicos fueron sometidos históricamente a controles para verificar su actuación pública y, en definitiva, qué es lo que habían hecho en el ejercicio de sus funciones con el dinero público, el de todos. Hoy en día, debe profundizarse en tales controles, inspecciones y fiscalizaciones de cumplimiento. Deben incluirse a los terceros cooperadores, siempre, en la responsabilidad de los cuentadantes u obligados a justificar gastos públicos.

PALABRAS CLAVE: rendición de cuentas, principio general, leyes, patrimonio público o privado, parte responsable y eficiencia.

¹ Texto actualizado de la conferencia pronunciada en el «Seminario sobre el Tribunal de Cuentas en el Estado Moderno», celebrado en Madrid los días 21 y 22 de abril de 2015, en la sede de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.

ABSTRACT

It is important to know that our law system is inspired in the general principle of rendering account, known as a general principle. It is deduced of many rules that established it as a rule, in the case of rendering account of the administration of a patrimony (public or private). Liable party or render account at the end of the public and private responsibility can fall into liability, also when it is refer to the efficiency of the public spending, that is done. The careful analysis about the general law system in different areas, either civil or common, commercial and public, also the countable one, it shows that it is an essential obligation to the development of administrative acts wich are done by other people. Procedural rules regulate the way of requiring that obligation to the administrators that are designated by the judge the report back must be bone in detail as it is established by the Supreme Court. Every public employ was controlled to check if their acts were fine and also, what have they done with the money of everyone. Nowadays, every control is important because of inspections and supervisions of fulfillment. They must include every cooperador (even third people) on the liability of those wich are responsible of justify public expeneses.

KEYWORDS: *rendering account, general principle, rules, patrimony public or private, liable party and efficiency.*

1. INTRODUCCIÓN

Se puede decir que la rendición de cuentas significa que las personas, los organismos y las organizaciones (de carácter público, privado y de la sociedad civil) tienen la responsabilidad del adecuado cumplimiento de sus funciones. En teoría, existen tres tipos de rendición de cuentas: diagonal, horizontal y vertical.

En una época en la que, más o menos de forma permanente, se habla de la existencia de bolsas de corrupción en la sociedad, de la necesidad de transparencia en toda la actividad pública y de la necesidad de activar los controles, de la regulación del dinero de todos, no puede pasar desapercibida, como simple botón de muestra, la noticia referida a la petición formulada por algunos representantes de las sindicaturas autonómicas referida a la necesidad de establecer sanciones a políticos por una gestión deficiente². Por otra parte, no puede olvidarse, y ese será el marco esencial de este trabajo, la obligación que, siempre, existe en el derecho español de rendir cuentas de la gestión de patrimonios ajenos, aunque

² El diario de Mallorca publicaba el pasado 13-11-2014, con ocasión de la celebración en Palma de Mallorca del VI Congreso Nacional de Auditoría en el Sector Público, una noticia en la que se decía que las sindicaturas de cuentas de toda España reclaman voluntad política para dotarles de más medios y de capacidad sancionadora para poder hacer frente a los casos de corrupción.

el derecho no prevea expresamente dicha obligación para un caso determinado o concreto.

Decía algún autor especializado en el régimen jurídico de la vivienda³ hace años que *la rendición de cuentas es la operación que está obligada a realizar toda persona que tenga encomendada la administración de bienes ajenos, por la que expone el estado del patrimonio administrado y las gestiones realizadas para su conservación, con indicación de todo cuanto ha realizado en el desempeño de su cometido, de todo lo que ha pagado y de todo cuanto ha recibido, de todas las obligaciones que ha asumido frente a los terceros y de las que éstos asumieron frente a él –si actuó en nombre propio– o frente al mandante –si lo hizo como representante–.*

2. EL DERECHO POSITIVO CIVIL, MERCANTIL, ADMINISTRATIVO Y CONTABLE

2.1. Código Civil

Como, al fin y al cabo, todo gestor de fondos ajenos, públicos o privados, ha de ser considerado como mandatario de los intereses que representa, no viene de más recordar que el artículo 1720 de dicho Cuerpo Legal establece taxativamente que *todo mandatario está obligado a dar cuenta de sus operaciones y a abonar al mandante cuanto haya recibido en virtud del mandato, aun cuando lo recibido no se debiera al segundo*. Por tanto, le corresponde efectuar los pagos y realizar los cobros que sean procedentes, la gestión de dichos fondos, es decir, el destino final de los mismos es de su exclusiva competencia, debiendo responder de dicho destino y de su adecuación a lo autorizado.

En ese mismo sentido, ha de tenerse en cuenta que si tiene lugar la negativa del gestor a rendir cuentas de su gestión existe una clara responsabilidad jurídica imputable al mandatario. Al no haberse rendido cuenta de la gestión y haberse efectuado pagos sin justificar o gastos no autorizados, se está incurriendo en responsabilidad. Si una factura no aparece firmada, o en ella no se identifica a su emisor o receptor, o si se refiere a un pago no autorizado por quién ha dado lugar al negocio jurídico, la misma debe rechazarse o negarle eficacia jurídica frente a terceros. Una vez dispuestos los fondos, era el mandatario quién realizaba los pagos, sin control ni intervención

³ Véase Fernando Hipólito Lancha, en el número 109 del Boletín de Propiedad Horizontal y Derechos Reales El Derecho correspondiente al 1 de septiembre de 2010, publicado por la Editorial El Derecho Editores.

adecuadas, por lo que, el destino de dichos pagos debería haber sido debidamente justificado mediante la aportación de las facturas y/o recibos pertinentes, generando responsabilidad en otro caso.

Debe recordarse, asimismo, que la gestión de dichos fondos, es decir, el destino final de los mismos es de su exclusiva competencia –de la del gestor o mandatario autorizado para ello–, debiendo responder de dicho destino y de su adecuación a lo autorizado legal o contractualmente. Y que la rendición de cuentas es la operación que está obligada a realizar toda persona que tenga encomendada la administración de bienes ajenos, por la que expone el estado del patrimonio administrado y las gestiones realizadas para su conservación, con indicación de todo cuanto ha realizado en el desempeño de su cometido, de todo lo que ha pagado y de todo cuanto ha recibido, de todas las obligaciones que ha asumido frente a los terceros y de las que éstos asumieron frente a él –si actuó en nombre propio– o frente al mandante –si lo hizo como representante–; debiendo resultar de la dación de cuentas –como ya precisó la Sentencia de la Sala 1ª del Tribunal Supremo de 28-10-1969– no sólo todo lo que el mandatario ha dado o recibido, sino el índice de todas las operaciones realizadas: venta, compra, custodia, procedimientos judiciales incoados y resultado obtenido, créditos acordados o recibidos, dilaciones o plazos concedidos, etc., de modo que pueda tener el mandante la demostración de toda la actividad desarrollada por el mandatario.

En la susodicha regulación general también debe tenerse en cuenta que la obligación de rendición de cuentas que aparece expresamente impuesta a todo mandatario por el artículo 1720 del Código Civil –y de la que no queda dispensado aun cuando existan relaciones familiares entre mandante y mandatario–, es una obligación de carácter personalísimo, en la que es infungible la persona del deudor –sólo puede hacer la rendición de cuentas el propio mandatario–, por lo que tal obligación queda extinguida con la muerte del mandatario –que, como establece el artículo 1732 del Código Civil supone también la extinción del mandato–. Cuestión distinta son las responsabilidades pecuniarias y de contenido patrimonial derivadas para el mandatario de la rendición de cuentas, que al no tener el carácter de personalísimas, se transmiten a sus herederos conforme a lo prevenido por los artículos 659 y 661 del Código Civil.

Aun siendo conscientes de ser redundantes por la importancia de estas consideraciones generales de carácter introductorio, debe considerarse que dispone el artículo 1.720 del Código Civil que *todo mandatario está obligado a dar cuenta de sus operaciones...*, indicando la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en Sentencia de 8 de octubre de 1.986,

que la obligación de rendir cuentas es inherente al mandato, debiendo el mandatario rendir cuentas detalladas y justificadas, expresando los ingresos y los gastos, basándose en documentos y comprobantes (Sentencias de 25 de mayo de 1.950, 22 de enero de 1.957, 8 de febrero de 1.960, 26 de mayo de 1.966 y 24 de mayo de 1.975).

Dichos postulados, como veremos más adelante, no han cambiado en absoluto en la doctrina científica ni en la jurisprudencia de la Sala 1ª del Tribunal Supremo, manteniéndose como obligación singular de todo administrador de patrimonio ajeno, sea público o privado.

2.2. Código de Comercio y normativa mercantil

La legislación mercantil, comenzando por el Código de Comercio en lo que queda de él en la actualidad, viene a establecer reglas o normas complementarias referidas a la obligación de rendir cuentas en diversas circunstancias y casos. Veamos:

– El artículo 34.1, referido al comerciante, indica que *al cierre del ejercicio, el empresario deberá formular las cuentas anuales de su empresa, que comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y la memoria. Estos documentos forman una unidad. El estado de flujos de efectivo no será obligatorio cuando así lo establezca una disposición legal.*

– Trata su artículo 40 de la rendición de cuentas forzosa o judicial mediante auditoría impuesta: *1. Sin perjuicio de lo establecido en otras Leyes que obliguen a someter las cuentas anuales a la auditoría de una persona que tenga la condición legal de auditor de cuentas, y de lo dispuesto en los arts. 32 y 33 de este Código, todo empresario vendrá obligado a someter a auditoría las cuentas anuales de su empresa, cuando así lo acuerde el Juzgado competente, incluso en vía de jurisdicción voluntaria, si acoge la petición fundada de quien acredite un interés legítimo. 2. En este caso, el Juzgado exigirá al peticionario caución adecuada para responder del pago de las costas procesales y de los gastos de la auditoría, que serán a su cargo cuando no resulten vicios o irregularidades esenciales en las cuentas anuales revisadas, a cuyo efecto presentará el auditor en el Juzgado un ejemplar del informe realizado.*

– Respecto de los grupos de sociedades, el artículo 42.1, 2 y 3, de manera tajante, dispone que *toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados en la forma prevista en esta sección...La obligación de formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados*

no exime a las sociedades integrantes del grupo de formular sus propias cuentas anuales y el informe de gestión correspondiente, conforme a su régimen específico... La sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas deberá incluir en ellas, a las sociedades integrantes del grupo en los términos establecidos en el apartado 1 de este artículo, así como a cualquier empresa dominada por éstas, cualquiera que sea su forma jurídica y con independencia de su domicilio social.

– Respecto del comisionista, el artículo 263 establece que *el comisionista estará obligado a rendir, con relación a sus libros, cuenta especificada y justificada de las cantidades que percibió para la comisión, reintegrando al comitente, en el plazo y forma que éste le prescriba, del sobrante que resulte a su favor.*

Ya en sede de la Ley de Sociedades de Capital, como menciones generales a considerar de la obligación de rendir cuentas justificadas, se han de mencionar los siguientes preceptos:

– Es competencia de la Junta General, según el artículo 160 a) de la misma, *la aprobación de las cuentas anuales, la aplicación del resultado y la aprobación de la gestión social.*

– Según el artículo 249 bis), *el consejo de administración no podrá delegar en ningún caso las siguientes facultades: e) La formulación de las cuentas anuales y su presentación a la junta general.*

– Respecto a la obligatoriedad del informe de Auditoría de las cuentas anuales de las sociedades, el artículo 263 y 265 establecen que *1. Las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión deberán ser revisados por auditor de cuentas. 2. Se exceptúa de esta obligación a las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes: a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros. b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros. c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta. Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior... En las sociedades que no estén obligadas a someter las cuentas anuales a verificación por un auditor, los socios que representen, al menos, el cinco por ciento del capital social podrán solicitar del registrador mercantil del domicilio social que, con cargo a la sociedad, nombre un auditor de cuentas para que efectúe la revisión de las cuentas anuales de un determinado ejercicio siempre que no hubieran transcurrido tres meses a contar desde la fecha de cierre de dicho ejercicio.*

– En lo referido al posterior depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil, el artículo 279 establece que *dentro del mes siguiente a la aprobación de las cuentas anuales, los administradores de la sociedad presentarán, para su depósito en el Registro Mercantil del domicilio social, certificación de los acuerdos de la junta de socios de aprobación de dichas cuentas, debidamente firmadas, y de aplicación del resultado, así como, en su caso, de las cuentas consolidadas, a la que se adjuntará un ejemplar de cada una de ellas. Los administradores presentarán también, si fuera obligatorio, el informe de gestión y el informe del auditor, cuando la sociedad esté obligada a auditoría o ésta se hubiera acordado a petición de la minoría.*

– El artículo 388.2 extiende la obligación a los liquidadores sociales al indicar que *si la liquidación se prolongase por un plazo superior al previsto para la aprobación de las cuentas anuales, los liquidadores presentarán a la junta general, dentro de los seis primeros meses de cada ejercicio, las cuentas anuales de la sociedad y un informe pormenorizado que permitan apreciar con exactitud el estado de la liquidación.*

– Los artículos 536 y 539.4 d), referidos a las sociedades cotizadas, establece que *las sociedades cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, no podrán formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados ni cuenta de pérdidas y ganancias abreviadas... Llevarán una contabilidad conforme a lo establecido en el Código de Comercio para las sociedades mercantiles y someterán sus cuentas anuales a auditoría de cuentas. Dentro del mes siguiente a la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio anterior por la asamblea de los miembros de la asociación, esta deberá depositar en el Registro Mercantil un ejemplar de dichas cuentas, junto con el correspondiente informe de auditoría, y una memoria expresiva de la actividad desarrollada, remitiendo copia de estos documentos a la Comisión Nacional del Mercado de Valores. Como documento anejo a los anteriores, remitirán también a la Comisión Nacional del Mercado de Valores una relación de los miembros de la asociación al día en que hubiere finalizado el ejercicio anterior.*

En lo atinente a la rendición de cuentas en el derecho administrativo y contable, partiendo de la idea ya expuesta de considerar que la regla de la necesidad de rendir cuentas es principio general del derecho común y que se aplica a las demás ramas del Ordenamiento Jurídico, sin distinción, se ha de señalar que no existe duda alguna, como se verá, sobre la obligatoriedad de rendir cuentas y justificar la aplicación concreta y exacta realizada de los fondos públicos encomendados a los gestores que tengan

la consideración de cuentadantes, perceptores de subvenciones y ayudas públicas aunque no lo sea, abogándose por la extensión del concepto de responsable contable a los cooperadores necesarios, aun no gestores públicos, tal y como ocurre en el ámbito penal para los delitos de malversación de caudales públicos en aplicación del artículo 65 del Código Penal y demás concordantes. Pero, sobre todo ello, se trata con mayor extensión más adelante.

2.3. Aplicación supletoria del derecho común al resto del Ordenamiento Jurídico

Debemos en este apartado hacer una breve alusión a la base o soporte, verdadera justificación legal, de la aplicación de las reglas generales de la obligación de rendir cuentas justificadas a todos los supuestos al efecto previstos para ello para la integridad de los casos, incluidos los de gestión pública, derivándose tal afirmación de la integridad del Ordenamiento Jurídico aplicable y de la propia consideración de la rendición de cuentas en la gestión de patrimonios no propios de la existencia de un principio general del Ordenamiento en tal sentido, como ya hemos visto y reiteraremos a lo largo de este trabajo.

Como es sobradamente conocido, el artículo 4.3 del Código Civil, incluido en su Título Preliminar y por ello aplicable a todos los casos y ramas del Ordenamiento, establece que *las disposiciones de este Código se aplicarán como supletorias en las materias regidas por otras leyes*. A su vez, de manera complementaria, el artículo 1.4 del mismo añade a lo anterior que *los principios generales del derecho se aplicarán en defecto de ley o costumbre, sin perjuicio de su carácter informador del ordenamiento jurídico*. En el primero de los aspectos la regla general de rendir cuentas en la gestión de patrimonios de otros siempre, ha de tener plena aplicación a los demás casos de obligación de justificar en una cuenta redactada al efecto en qué se haya aplicado el dinero público o privado gestionado. En el segundo de dichos aspectos, dijo con claridad el Tribunal Supremo en su Sentencia de 13 de abril de 1995 que «Si se han realizado actos de administración, aunque sólo sean los recogidos por la Audiencia, claro es que el mandatario ha de rendir cuentas de su gestión, como cualquier otro que se encarga de bienes ajenos».

La doctrina⁴ destaca que hay casos en los que la propia legislación administrativa llamó a la legislación civil general como supletoria de dichas disposiciones (Arts. 4 de la Ley de Contratos del Estado de 8 de abril de 1965, hoy 31 y 36 del Real Decreto Legislativo 3/2011 y 5 de la Ley de Navegación Aérea de 21 de julio de 1960), incluso otras normas del derecho privado hacen lo mismo (Arts. 2 y 50 del Código de Comercio), por lo que resulta explicable la llamada contenida en el precepto del artículo 4.3 del Código Civil a la supletoriedad referida a las otras Leyes, o sea a todas ellas, sean de derecho público o privado. La aupertoriedad referida, de nuevo, se refiere a la integridad de las normas del Derecho Civil y no solo al Código Civil en tanto que lo supletorio es el Derecho Civil Común y no solo aquel.

2.4. La extensión de la obligación de rendir cuentas a toda gestión de patrimonio ajeno. La doctrina

Como ya se anticipó antes, el principio general contenido en el artículo 1720 del Código Civil, relativo a la obligación de rendir o de dar cuentas todos los que gestionen patrimonios ajenos, tiene una relevancia ampliamente reconocida por la doctrina científica. Respecto de las reglas generales del gestor designado en la condición de mandatario en el derecho común, la doctrina es conteste en estimar que se podrá efectuar la rendición de cuentas en acto previo, por acta notarial, en acto de conciliación, en jurisdicción voluntaria, en juicio declarativo con tal objeto exclusivo o añadido a otros pedimentos adicionales, como sea, al tratarse del cumplimiento de una obligación sin que las formas para ello estén tasadas o determinadas específicamente, siendo lo determinante que se efectúe la expuesta rendición justificada de las cuentas de la gestión efectuada.

Asimismo, como, salvo excepciones muy determinadas, todas las obligaciones prescriben por el transcurso del tiempo, debe tenerse en cuenta que, cuando el artículo 1972.1.º del Código Civil, al tratar de las prescripciones, establece que *el término de la prescripción de las acciones para exigir la rendición de cuentas corre desde el día en que cesaron en su cargos los que debían rendirlas*, hay que entender que el cómputo del plazo comenzará desde que tenga lugar la terminación del mandato o la gestión que constituya su objeto por cual-

⁴ Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales dirigidos por M. Albaladejo, Tomo I. Edersa. Madrid, 1978. Páginas 94 a 96.

quiera de las causas previstas legalmente en el Código, concretamente en su artículo 1732.

En lo atinente a los gastos derivados de la obligación de rendir cuentas, hay que tener en cuenta que, de ordinario, serán de cuenta de aquella o de aquellas personas a cuyo favor o interés fue efectuado el encargo o la gestión duradera o temporal de que se trate, pudiendo servir en apoyo de tal consideración por analogía lo expresamente previsto al efecto para la tutela en el artículo 281 del Código Civil al señalar que *los gastos necesarios de la rendición de cuentas, serán a cargo del que estuvo sometido a tutela*. Inclusive, al disponer el artículo 1728 del Código, en la misma sede del mandato, que *el mandante debe anticipar al mandatario si éste lo pide, las cantidades necesarias para la ejecución del mandato. Si el mandatario las hubiera anticipado, debe reembolsarlas el mandante, aunque el negocio no haya salido bien, con tal que esté exento de culpa el mandatario. El reembolso comprenderá los intereses de la cantidad anticipada, a contar desde el día en que se hizo la anticipación*.

La obligación de la que tratamos desde este inicial punto general, o de los principios del derecho común general, se traslada en su caso a los herederos merced a lo establecido al efecto en el artículo 1739 del Código Civil al establecer éste que *en el caso de morir el mandatario, deberán sus herederos ponerlo en conocimiento del mandante y proveer entretanto a lo que las circunstancias exijan en interés de éste*. La exégesis doctrinal de la referida disposición⁵, viene a considerar que en la dicción del referido precepto se ha de estimar incluida la obligación que deriva para los herederos de rendir cuentas respecto de la gestión efectuada antes por su causante mandatario fallecido. Recuérdese que el artículo 659, general de las herencias o del derecho de sucesiones, dispone que *la herencia comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona, que no se extingan por su muerte*, no extinguiéndose, entre otras, la obligación tan repetida de rendir cuentas que tenía el causante y que asumen ellos al fallecer aquel. Se habla en estos casos, de una manera gráfica, de la *ultraeficacia del mandato*⁶, diciéndose, además, que, de los artículos 1718.2.º y 1738 se desprende el obligado conocimiento que al gestor o mandatario le viene impuesto de la muerte o fallecimiento del mandante, con objeto de que proceda a terminar los negocios pendientes, en pro-

⁵ Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales dirigidos por M. Albaladejo, Tomo XXI, Volumen 2.º. Edersa. Madrid, 1986. Páginas 253 y siguientes.

⁶ León Alonso en la página 594 de la obra citada en la anterior nota.

tección de la apariencia que merecen los terceros que pudieran haber contratado con el mandatario mientras tanto y de los herederos del mandante, sobre todo, para evitar la aleatoriedad que significaría el cumplimiento de unos asuntos iniciados en vida de su causante y a los que probablemente fueron ajenos. En orden, por último, a la posible responsabilidad de los herederos del mandatario por no cumplir con las obligaciones mencionadas, ésta, de ordinario, será de carácter contractual como sucesores de la obligación que pesaba sobre su causante, sin excluir la de naturaleza extracontractual por daños causados. Deben rendir cuentas del estado actual de la gestión encomendada genéricamente que no haya podido rendir el causante de ellos, indemnizar los daños que las gestiones causen al mandante, exigir del mandante el pago de las cantidades que se debieran en concepto de retribución al causante mandante anterior, y, por último, exigir al mandante el pago de los gastos causados al mandatario así como de las cantidades anticipadas para la ejecución de la gestión e indemnizaciones habidas en ella.

Además del mandato, en el Código Civil se contiene la extensión del principio general de la obligación de rendir cuentas a los siguientes casos

- El artículo 103.4^a, referido a las medidas provisionales de separación, nulidad o divorcio prevé que el juez procederá a *señalar, atendidas las circunstancias, los bienes gananciales o comunes que, previo inventario se hayan de entregar a uno u otro cónyuge y las reglas que deban observar en la administración y disposición, así como en la obligatoria rendición de cuentas sobre los bienes comunes o parte de ellos que reciban y los que adquieran en lo sucesivo.*
- El artículo 165 estima que no procede la rendición respecto de los bienes de los hijos emancipados en tanto que establece que *pertenecen siempre al hijo no emancipado los frutos de sus bienes, así como todo lo que adquiera con su trabajo o industria. No obstante, los padres podrán destinar los del menor que viva con ambos o con uno solo de ellos, en la parte que le corresponda, al levantamiento de las cargas familiares, y no estarán obligados a rendir cuentas de lo que hubiesen consumido en tales atenciones.*
- El artículo 168 la establece al terminar la patria potestad ya que *al término de la patria potestad podrán los hijos exigir a los padres la rendición de cuentas de la administración que ejercieron sobre sus bienes hasta entonces. La acción para exigir el cumplimiento de esta obligación prescribirá a los tres años.*

- El artículo 279 del Código, referido a la obligación que tiene el tutor al cesar la tutela indicando que *el tutor al cesar en sus funciones deberá rendir la cuenta general justificada de su administración ante la Autoridad judicial en el plazo de tres meses, prorrogables por el tiempo que fuere necesario si concurre justa causa. La acción para exigir la rendición de esta cuenta prescribe a los cinco años, contados desde la terminación del plazo establecido para efectuarlo.*
- El artículo 299 bis, referido a la rendición de cuentas del defensor judicial nombrado hasta el nombramiento de tutor, estableciendo que *cuando se tenga conocimiento de que una persona debe ser sometida a tutela y en tanto no recaiga resolución judicial que ponga fin al procedimiento, asumirá su representación y defensa el Ministerio Fiscal. En tal caso, cuando además del cuidado de la persona hubiera de procederse al de los bienes, el Secretario judicial podrá designar un defensor que administre los mismos, quien deberá rendirle cuentas de su gestión una vez concluida.*
- El artículo 302, sobre la rendición de cuentas del defensor judicial señala que *el defensor judicial tendrá las atribuciones que se le hayan concedido, debiendo rendir cuentas de su gestión una vez concluida.*
- En el artículo 907, al referirse al Albacea, se indica que *los albaceas deberán dar cuenta de su encargo a los herederos. Si hubieren sido nombrados, no para entregar los bienes a herederos determinados, sino para darles la inversión o distribución que el testador hubiese dispuesto en los casos permitidos por derecho, rendirán sus cuentas al Juez. Toda disposición del testador contraria a este artículo será nula.*
- No hay que olvidar que el artículo 1972, sobre la prescripción, indica que *el término de la prescripción de las acciones para exigir rendición de cuentas corre desde el día en que cesaron en sus cargos los que debían rendirlas. El correspondiente a la acción por el resultado de las cuentas, desde la fecha en que fue éste reconocido por conformidad de las partes interesadas.*

Por su parte, en la LEC 1/2000 se hacen las siguientes referencias que complementan lo anterior:

- La competencia territorial especial para demandas de rendición de cuentas se encuentra en el artículo 52.2.º, al decir que *en las demandas sobre presentación y aprobación de las cuentas que deban dar los administradores de bienes ajenos será Tribunal competente el del lugar donde deban presentarse dichas cuentas, y no estando determina-*

do, el del domicilio del mandante, poderdante o dueño de los bienes, o el del lugar donde se desempeñe la administración, a elección del actor.

– El artículo 631, en sede de Administración Judicial designada para cuando se embargue alguna empresa o grupo de empresas o cuando se embargaren acciones o participaciones que representen la mayoría del capital social, del patrimonio común o de los bienes o derechos pertenecientes a las empresas, o adscritos a su explotación, señala que *para constituir la administración judicial, se citará de comparecencia ante el Secretario Judicial encargado de la ejecución a las partes y, en su caso, a los administradores de las sociedades, cuando éstas no sean la parte ejecutada, así como a los socios o partícipes cuyas acciones o participaciones no se hayan embargado, a fin de que lleguen a un acuerdo o efectúen las alegaciones y prueba oportunas sobre el nombramiento de administrador; persona que deba desempeñar tal cargo, exigencia o no de caución, forma de actuación, mantenimiento o no de la administración preexistente, rendición de cuentas y retribución procedente.*

– El artículo 678, ahora en sede de designación de Administración para pago, indica que *salvo que otra cosa acuerden el Secretario judicial responsable de la ejecución o las partes, el acreedor rendirá cuentas anualmente de la administración para pago al Secretario judicial. De las cuentas presentadas por el acreedor se dará vista al ejecutado, por plazo de quince días. Si éste formulare alegaciones, se dará traslado de las mismas al ejecutante para que, por plazo de nueve días, manifieste si está o no conforme con ellas. Si no existiere acuerdo entre ellos, el Secretario judicial convocará a ambos a una comparecencia en el plazo de cinco días, en la cual se admitirán las pruebas que se propusieren y se consideraren útiles y pertinentes, fijando para practicarlas el tiempo que se estime prudencial, que no podrá exceder de diez días. Practicada, en su caso, la prueba admitida, el Secretario judicial dictará decreto, en el plazo de cinco días, en el que resolverá lo procedente sobre la aprobación o rectificación de las cuentas presentadas. Contra dicho decreto cabrá recurso directo de revisión. Lo complementa el artículo 680 al decir que si el ejecutante no lograre la satisfacción de su derecho mediante la administración, podrá pedir que el Secretario judicial encargado de la ejecución ponga término a ésta y que, previa rendición de cuentas, proceda a la realización forzosa por otros medios.*

– El artículo 690.3, para el supuesto de Administración interina del bien hipotecado establece que *la duración de la administración y posesión interina que se conceda al acreedor no excederá, como norma general, de dos años, si la hipoteca fuera inmobiliaria, y de un*

año, si fuera mobiliaria o naval. A su término, el acreedor rendirá cuentas de su gestión al Secretario judicial responsable de la ejecución, quien las aprobará, si procediese. Sin este requisito no podrá proseguirse la ejecución. Contra la resolución del Secretario podrá ser interpuesto recurso directo de revisión.

– El artículo 712, referido a la determinación en ejecución forzosa del saldo de una rendición de cuentas, señala que se procederá del modo que ordenan los artículos siguientes siempre que, conforme a esta Ley, deba determinarse en la ejecución forzosa el equivalente pecuniario de una prestación no dineraria o fijar la cantidad debida en concepto de daños y perjuicios o de frutos, rentas, utilidades o productos de cualquier clase o determinar el saldo resultante de la rendición de cuentas de una administración. Añade el artículo 720 que las disposiciones contenidas en los arts. 718 y 719 serán aplicables al caso en que el título ejecutivo se refiriese al deber de rendir cuentas de una administración y entregar el saldo de las mismas; pero los plazos podrán ampliarse mediante decreto por el Secretario judicial responsable de la ejecución cuando lo estime necesario, atendida la importancia y complicación del asunto, refiriéndose ellos al trámite previo correspondiente.

– El artículo 799, sobre la rendición de cuentas por el Administrador del caudal hereditario, indica que el administrador rendirá cuenta justificada en los plazos que el Tribunal le señale, los que serán proporcionados a la importancia y condiciones del caudal, sin que en ningún caso puedan exceder de un año. Al rendir la cuenta, el administrador consignará el saldo que de la misma resulte o presentará el resguardo original que acredite haberlo depositado en el establecimiento destinado al efecto. En el primer caso, el Secretario judicial acordará inmediatamente mediante diligencia el depósito y, en el segundo, que se ponga en los autos diligencia expresiva de la fecha y cantidad del mismo. Para el efecto de instruirse de las cuentas y a fin de inspeccionar la administración o promover cualesquiera medidas que versen sobre rectificación o aprobación de aquéllas, serán puestas de manifiesto en la Oficina judicial a la parte que, en cualquier tiempo, lo pidiere. En cuanto a la rendición final y parcial de las cuentas de dicha Administración, el artículo 800 añade que cuando el administrador cese en el desempeño de su cargo, rendirá una cuenta final complementaria de las ya presentadas. Todas las cuentas del administrador, incluso la final, serán puestas de manifiesto a las partes en la Oficina judicial, cuando cese en el desempeño de su cargo, por un término común, que el Secretario judicial señalará mediante diligencia según la importancia de aquéllas. Pasado dicho tér-

mino sin hacerse oposición a las cuentas, el Secretario judicial dictará decreto aprobándolas y declarando exento de responsabilidad al administrador. En el mismo decreto mandará devolver al administrador la caución que hubiere prestado. Si las cuentas fueren impugnadas en tiempo hábil, se dará traslado del escrito de impugnación al cuentadante para que conteste conforme a lo previsto por los artículos 438. Las partes, en sus respectivos escritos de impugnación y contestación a ésta, podrán solicitar la celebración de vista, continuando la tramitación con arreglo a lo dispuesto para el juicio verbal. Por último, el artículo 805 se refiere a las Administraciones subalternas ya antes existentes señalando al efecto que se conservarán las administraciones subalternas que para el cuidado de sus bienes tuviera el finado, con la misma retribución y facultades que aquél les hubiere otorgado. Dichos administradores rendirán sus cuentas y remitirán lo que recauden al administrador judicial, considerándose como dependientes del mismo, pero no podrán ser separados por éste sino por causa justa y con autorización mediante decreto del Secretario judicial.

2.5. La jurisprudencia del Tribunal Supremo

La jurisprudencia de la Sala 1ª del Tribunal Supremo reitera que nos encontramos ante un verdadero principio general del derecho, la obligación de rendir cuentas de todo gestor de patrimonios ajenos, al indicar, en un supuesto en el que *se solicitaba, en síntesis, la restitución de la mitad del depósito que el actor en el momento de su separación de dicha mercantil había constituido junto con el otro socio a fin de satisfacer el Impuesto de sociedades correspondiente a 1.991, para el caso de que la cuota de dicho impuesto hubiese sido negativa, o, en otro supuesto la devolución de la mitad del sobrante después de realizar dicho pago; así como rendición de cuentas del mandato al efecto conferido, se declara por la Sala no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la entidad demandada, considerando injustificada la retención de una cantidad que no incluyó en el reparto del haber social, por ser destinada a una deuda que no llegó a nacer. Entiende asimismo la Sala que se da además la figura del mandato, al aceptarse por la recurrente el encargo del actor de pagar el impuesto con el dinero depositado por éste, por lo que es legítimo le exija rendición de cuentas y la restitución del sobrante que pudiera existir* (Sentencia de 14 de mayo de 2002).

En la de 1 de mayo de 1998 se trató de un supuesto en el que se *desestima el recurso de casación interpuesto por las demandantes contra la resolución de instancia, que condenó al demandado a abonar las cantidades derivadas de la administración de las fincas objeto de litigio y le absolvió del pago de indemnización de daños y perjuicios. Fundamentado el presente*

recurso en la infracción del art. 1720.2 del Código Civil, y considera probado la Sala que la rendición de cuentas tuvo lugar siendo comprensiva de los gastos e ingresos debidos, terminando con un balance de situación en el que figura un pasivo a favor de cada una de las actoras, por lo que no existe infracción del precepto citado, diciéndose al respecto que la Sala en respuesta al Motivo, afirma que, en efecto, en este art. 1720 del Código Civil, como se indica, está el deber o el «facere» prestacional, de la conocida institución de rendición de cuentas, alusiva a que dentro del círculo de confianza en que se mueve la relación mandante/mandatario, el mandatario, habrá de realizar, sobre todo, en los mandatos de tracto o de objeto continuado, como puede ser el del caso de autos, recayente en la administración de fincas del mandante, dicha gestión, no sólo siguiendo las instrucciones recibidas por el mandante, sino, en todo caso, desplegando una conducta respetuosa con la diligencia propia de un padre de familia, según previene el párrafo 2.º del art. 1719 del Código Civil, de tal forma que, esa decisión o rendición de cuentas, es el efecto último a que se contrae el tracto sucesivo de la buena gestión de los intereses ajenos, agregándose, que, una vez terminada esa gestión, o bien, durante los periodos que fijen las instrucciones del mandante, entonces, procederá, la práctica de esa rendición de cuentas, con la que el mandatario exponga las resultas económicas de su gestión, especificando, por supuesto, tanto el activo como el pasivo, y en su caso, el saldo resultante que deberá, –en el supuesto de que sea favorable a los mandantes– reintegrarlo en los términos convenidos, que es, lo que justamente se impone en citado art. 1720, por lo que su abono, sólo procederá, en el caso de que efectivamente lo haya, en los términos en que se expuso, entre otras en Sentencia de 13 de abril de 1995: «Si se han realizado actos de administración, aunque sólo sean los recogidos por la Audiencia, claro es que el mandatario ha de rendir cuentas de su gestión, como cualquier otro que se encarga de bienes ajenos, sin que ello prejuzgue el resultado que las mismas arrojen, pues la petición de abono se formula de manera condicional en el suplico de la demanda, al ir precedido de la frase «en su caso», todo lo cual lleva a la aplicación del art. 1720, por no existir cláusula que exonere de la rendición de cuentas, siendo en la fase de ejecución de sentencia cuando ha de tratarse de que la rendición de cuentas no exceda o trastoque los límites de la gestión comercial encargada al mandatario, pues, como establecen las Sentencias 18-3-59 y 28-10-69, ni las relaciones familiares entre mandante y mandatario, ni la convivencia entre ambos dispensan de la obligación de rendir cuentas», de consiguiente, no se comparte la denuncia del motivo de que, al haber declarado la Sala sentenciadora –F.J. 2.º– que, con respecto a la rendición de cuentas, el demandado ha cumplido dicha obligación en el presente juicio, presentando los documentos que respaldan los apuntes contables y los cargos de la explotación de las fincas, eso no supone, la observancia de la rendición de

cuentas, sobre todo, cuando además se condena por la recurrida al abono de los saldos correspondientes, que es justamente, el objetivo de la rendición de cuentas; por otro lado agrega el motivo que, en efecto, para que quede cumplida la exigencia establecida en citado art. 1720, la rendición de cuentas ha de contener detalladamente los ingresos y gastos en un riguroso balance, y que por ello la Sala «a quo», va más allá de lo que el precepto impone, en su segundo inciso relativo a que el mandatario está obligado «a abonar al mandante cuanto haya recibido en virtud del mandato»; se reitera, pues, que las denuncias son inconsistentes, porque, como dice el recto razonamiento de la Sala en el F.J. 2.º y 5.º, la rendición de cuentas tuvo lugar durante los años 1982 a 1986, comprensiva de gastos e ingresos habidos, terminando con un balance de situación al 31 de diciembre de 1986, en el que figura un pasivo a favor de cada una de las actoras, y que esa rendición de cuentas que consta a los folios 107 a 181, ha sido acompañada con numerosos documentos, tendentes a justificar los distintos conceptos, apreciación judicial, pues, que ha de sobreponerse sobre los meros juicios de valor y de parte interesada a que se contrae el motivo, por lo cual, el mismo ha de rechazarse.

3. ALGUNA REFERENCIA HISTÓRICA DE INTERÉS

3.1. El examen de la gestión realizada por los cargos públicos

En el breve análisis que venimos realizando, partiendo de los principios generales del ordenamiento, entre los que incluimos, tal y como se ha visto, el de la obligada rendición de cuentas de todos aquellos que gestionen patrimonios ajenos, no puede dejar de notarse, aunque resulte obvio, que los cargos públicos en los que concurra la condición de cuentadantes, como veremos más tarde, tienen, asimismo, la obligación de dar cuentas de su gestión, mostrar las cuentas de ella, para que, con los comprobantes, soportes o justificantes correspondientes se pueda apreciar la existencia o no de una adecuada y legal gestión del presupuesto correspondiente y, en definitiva, su ausencia de responsabilidad personal en la referida gestión pública. Adelantemos, además, que, existen voces actualmente que abogan, como se ha hecho por la jurisdicción penal respecto del delito de malversación de caudales públicos, por la inclusión en las responsabilidades contables por alcance, debiendo reparar solidariamente con los cuentadantes los daños originados a la Hacienda respectiva, de las actividades coincidentes con la de los cargos públicos que sean cuentadantes de los denominados *extraneus*, extremo éste sobre el que luego se ahondará.

3.2. Las visitas o inspecciones y los juicios de residencia

No viene de más recordar en este momento algunos precedentes históricos del derecho español, concretamente los referidos a las denominadas visitas o inspecciones y a los juicios de residencia, instituciones que tuvieron particular relevancia en la América española y que fueron especialmente ensalzadas por los comentaristas⁷. Las dos figuras jurídicas, con larga tradición previa en Castilla, se utilizaron en Indias en un intento de garantizar la pureza de los administradores del Nuevo mundo.

Era el denominado *juicio de residencia* la cuenta que se tomaba de los actos cumplidos por un funcionario público al terminar el desempeño de su mandato o cargo, realizándose, de manera particular, a los cargos del Nuevo Mundo. Tenía, asimismo, la denominación de *sindicado*. Su origen se encuentra en una constitución del emperador bizantino Zenón por la que se obliga a los magistrados imperiales y a otros jueces a permanecer durante 50 días en los sitios donde ejercieron su autoridad a fin de que los habitantes pudieran querellarse contra ellos por los abusos cometidos en su cargo. En la Edad Media la institución fue perfeccionada por los juristas itálicos y se encuentra en algunas bulas pontificias y en los estatutos municipales de algunas poblaciones.

En Castilla, el juicio de residencia aparece regulado en Las Partidas (6, 4.º, III) donde se establece que los jueces debían dar fiadores comprometiéndose a que al fin de su misión permanecerían 50 días en el lugar para *hacer derecho a todos aquellos que de ellos habían recibido tuerto*. En la misma Partida se especifican las condiciones del juicio. Tanto las Leyes del Estilo como el Ordenamiento de Alcalá (1348) incluyen preceptos sobre la residencia. Igualmente, los textos legales de la Corona aragonesa tratan de estos juicios. Los reyes D. Fernando y D^a Isabel ven en la residencia una institución muy ventajosa tanto por su respetable antigüedad como por su popularidad bien probada a través de los denominados *cuadernos de particiones* de los *procuradores* en Cortes. Las de Toledo (1480) perfilan la institución puesto que ordenan que los *corregidores, alcaldes, alguaciles y merinos* hicieran residencia por 30 días asegurándola mediante fianzas con las que, en caso necesario, se indemnizaría a los perju-

⁷ Véanse, particularmente, las obras de Antonio Domínguez Ortiz *La sociedad americana y la Corona española en el Siglo XVII*. Ed. Marcial Pons. Madrid, 1996. Páginas 170 y 171, y, más extensamente y con detalle, la de Antonio Muro Orejón *Lecciones de Historia del Derecho Hispanoamericano*. Ed. Porrúa. México, 1989. Páginas 275 a 280.

dicados. El cronista Pulgar se hace eco de su valor al escribir *que ninguno osaba corromper la justicia, ni ser negligente en ella* y que el condenado era desterrado, inhabilitado o condenado a destituir con los *setenas* lo mal llevado. Los famosos *Capítulos de corregidores* (Sevilla, 1500) se referían en su final a los juicios de residencia y se regulaba el procedimiento judicial. La Nueva y la Novísima Recopilación de Castilla los recogen y actualizan.

Posiblemente el primer juicio de residencia en el Nuevo Mundo fue cuando al gobernador general Nicolás de Ovando se le encarga la residencia del pesquisidor Francisco de Bobadilla (1501), con arreglo a las leyes de 1480. El gobernador Diego Colón y sus oficiales fueron igualmente residienciados, aunque ello dio lugar a diversas incidencias que se acusan en los llamados *Pleitos Colombinos*. En la América hispánica parecen haber existido ciertas formas de investigación de las funciones de las autoridades incaicas, según mencionan el P. Cobo y el señor Urteaga. De forma general, todas las autoridades y funcionarios del Nuevo Mundo hispánico estuvieron sujetos a juicio de residencia –Consejeros de Indias, virreyes, presidentes, gobernadores de toda clase, intendentes, corregidores, alcaldes mayores, alcaldes ordinarios, oidores, alcaldes del crimen, fiscales (desde 1571 a 1760 lo fueron 159), protectores de indios, oficiales de la Real Hacienda (tesoreros, contadores, factores y veedores), ministros de los Tribunales de cuentas, regidores, jurados y alférez mayores y reales de los ayuntamientos, alguaciles varios, escribanos de todo orden, mandos militares y navales y, en suma, todo cargo que lleva aneja autoridad pública, propia o delegada–. Además, nadie podía ocupar un nuevo puesto sin estar residienciado del anterior, por lo que la residencia era trámite obligatorio para todo funcionario al terminar su mandato. La Recopilación de Indias (1680) recoge en sus leyes el proceso histórico-jurídico del juicio de residencia; reforzando aun más el sistema la Cédula de 24 de agosto de 1799. Los exceptuados de dar residencia lo fueron casi siempre a título personal y aumentaron durante la segunda mitad del siglo XVIII. La Cédula citada exime a los tenientes letrados de gobernadores, alcaldes ordinarios, regidores, escribanos, alguaciles y otros oficios concejiles; y tan solo en la parte secreta del juicio a los corregidores, alcaldes mayores y subdelegados de intendencias.

El juicio de residencia se verificaba conforme a un procedimiento minuciosamente reglado. El nombramiento del juez encargado de efectuarla –cuya idoneidad y cualidades se especificaban, siendo de ordinario designado por la Audiencia–, y los de

sus auxiliares, las incompatibilidades, el anuncio público o pregón de la residencia, las declaraciones testificales a los interrogatorios, las pruebas documentales, el plazo de su tramitación, la sentencia y otros extremos, constituyen el complejo procedimiento del juicio de residencia. La designación de los jueces correspondía al Consejo de Indias si se trataba de las primeras autoridades del Nuevo Mundo y a los virreyes, presidentes y gobernadores si de los demás. Fue usual que el nombramiento recayera en el nuevo titular que llegaba para ocupar la vacante del residenciado. Dados los inconvenientes que surgían, se escogían tres nombres que iban sustituyéndose correlativamente. El título de juez residenciador era presentado ante la audiencia o municipio, prestando a continuación –caso de no ser recusado– el oportuno juramento. Entre los auxiliares del juez de residencia el más importante era el *escribano* pero la complejidad aludida hizo necesaria la creación del *escribano mayor de residencia* en cada una de las audiencias de ultramar. También era asistido de un alguacil. El juicio comenzaba con el pregón de la residencia que se hacía en cada uno de los sitios donde el residenciado había ejercido su jurisdicción u oficio, pero cuando era en poblaciones indígenas el edicto era traducido a la lengua general y explicado para su mejor entendimiento. En dicho pregón se invitaba a cuantos se considerasen perjudicados por la gestión del ministro saliente a presentar sus quejas. Interrogaba a los testigos, examinaba pruebas, redactaba una lista de cargos y dictaba sentencia sobre cada uno de ellos, sentencias que debían ser ratificadas por el tribunal correspondiente. El interrogatorio al que han de responder los testigos previamente juramentados es una pieza clave del proceso y su redacción llega a tener uniformidad. La aludida Cédula de 1799 dispone que estos interrogatorios sean elaborados por las audiencias. Ha de acompañarse con una relación nominal de los testigos, libres de sospechas y veraces.

Son muy diferentes la llamada *residencia secreta*, en la que se trata de averiguar si el residenciado ha cumplido con las obligaciones inherentes a su cargo u oficio, es decir, con todos y cada uno de los capítulos de sus *instrucciones*, de la *residencia pública*, en la que cualquiera que se considerara agraviado por el residenciado podía solicitar su castigo. En la primera, el juicio es secreto o reservado y en la segunda es público en cuanto deponen contra el residenciado todos los quejosos de su actuación. Todo juicio termina en la correspondiente *sentencia*, distinta en la secreta y en la pública, pudiendo el residenciado ser condenado o absuelto en una o en otra,

o, lo que ocurre frecuentemente, convicto de unos cargos y absuelto en otros. Las residencias de las primeras autoridades (Virreyes) son falladas por el Consejo de Indias en su Sala de Justicia y las otras en las respectivas Audiencias. Las condenas son personales y también pecuniarias. Para pagar éstas, todos los cargos y oficios públicos tienen unas fianzas con las que responden de las actuaciones en sus empleos.

Muy interesante es la cuestión acerca de la *eficacia* de las residencias. Generalmente, las residencias las tuvieron siempre como penosas. La de los virreyes se les apodaba su *talón de Aquiles* dadas las cualidades mayestáticas de estos representantes personales del Rey en el Nuevo Mundo. Alguno de ellos –Montesclaros– las comparaba con torbellinos que solo sirven para levantar polvo y paja. El Consejo de Indias en pleno (1787) mostraba su oposición. Las más duras críticas son de Antonio Ulloa y de Jorge Juan en sus *Noticias secretas...de América* (1826). Pero igualmente tuvieron sobresalientes defensores y sobre todo fueron unánimemente pedidas por el pueblo, que veía en ellas la eficaz salvaguardia –pese a los defectos humanos imprevisibles– contra los abusos de los gobernantes mayores y menores, y por la Corona, que en ellos tenía un magnífico medio para que las funciones públicas fueran realizadas a la perfección. Las sentencias conservadas acreditan que se trataba a los residenciados Virreyes con mucha indulgencia. Las residencias de los Corregidores en principio eran más severas; muchas veces había acusaciones duras de enemigos, pero el hecho de que los abusos que se les imputaban no cesasen, indica una lenidad que fue aumentando con el tiempo, hasta convertirse en una simple rutina, en la que destacaba la interesada connivencia del juez y del acusado, sobre todo si los quejosos eran gente miserable.

La institución de la *visita* es sinónimo de inspección, trátese de la realizada a la actuación pública de un gobernante o funcionario que a la de un organismo colegiado indiano. La visita tiene un precedente castellano que luego se trasplanta al Nuevo Mundo hispánico. No obstante, en Castilla se usó en casos raros y graves acerca del funcionamiento de una Universidad, un Consejo, una Audiencia, es decir, un colectivo, más que contra una persona. En las Indias, por el contrario, la visita se generalizó mucho más.

Colón, criticado por su gobierno en la isla La Española, solicita de los Reyes que envíen a un pesquisidor o visitador para que examine y compruebe su actuación administrativa en la isla. Primero

Juan de Aguado (1493) y después Francisco de Bobadilla (1499), fueron los designados para la inspección del virrey-gobernador Colón. Se usó en casos graves contra altos personajes, como la que se confió al arzobispo Palafox, pero también en asuntos comunes.

Aunque al principio se usan de modo semejante y simultáneo los términos visita y residencia, hay claras diferencias entre una y otra institución, como declara el tratadista Solórzano, aunque ambas se establecen para determinar la responsabilidad pública de autoridades, funcionarios y corporaciones colegiadas –Consejo de Indias, Audiencias, municipios...–.

Las características de las visitas son: inspección, tramitación secreta a cargo de un visitador con plena libertad de actuación; amplia, en cuanto a su extensión tópica; sin plazo fijo; encaminada comúnmente a averiguar el funcionamiento de una institución y de sus componentes y de las responsabilidades derivadas del cumplimiento o incumplimiento de su misión oficial.

Las visitas pueden ser: *ordinarias*, cuando se verifican periódicamente y como atribución asignada a una autoridad indiana –el oidor, por turno, en la visita al término jurisdiccional de la Audiencia, la de los Virreyes, Presidentes, gobernadores a su correspondiente Reino, provincia mayor o menor y la de los Corregidores y Alcaldes mayores a sus respectivas poblaciones y términos municipales; o las enviadas a plazos fijos por el Consejo de Indias para la inspección de un virreinato, provincia gubernativa o de hacienda o al territorio de una Audiencia–; y *extraordinarias*, acordadas por el monarca, o la autoridad indiana, cuando las circunstancias imprevistas o desacostumbradas así lo aconsejen.

El nombramiento de unos y otros visitadores –ordinarios y extraordinarios– compete al Rey, Consejo de Indias, autoridad gubernativa o judicial conforme a las leyes.

También pueden ser *generales* cuando la visita abarque la totalidad de una institución con sus distintas facetas; o *específicas*, es decir circunscrita a una función determinada.

Las visitas concluyen con la sentencia, dictada por la autoridad ordenante en los casos de las ordinarias y del Consejo de Indias en las extraordinarias y generales. Pero si era el propio Consejo de Indias el visitado, el fallo definitivo correspondía al Monarca.

Conoció la visita el mismo proceso de degradación que la residencia, hasta el punto de que, según los autores de las *Noticias Se-*

cretas, lo único que preocupaba a los visitados era reunir unos pesos para comprar una sentencia favorable. Quizá esa degradación se debió a la generalización del sistema, aplicándolo a cuestiones ordinarias, como la actuación de los Corregidores de Indios, tarea de ordinario desempeñada por Oidores de las Audiencias, familiarizados con las corruptelas.

A principios del XVII todavía el visitador era un personaje temido y respetado, que podía alargar su actividad meses, y hasta años, y concitar odios terribles. En 1610, cuando Juan de Villena, visitador de la Audiencia, Tesorería, Casa de la Moneda y Universidad de México, terminó sus funciones pidió al Rey *que yo no me quede en estas provincias, por no haber casi en ellas hombres de mayor o menor cuenta que por sí o por sus deudos, amigos y dependientes no haya sido lastimado en esta visita y le toque las averiguaciones y cobranzas de la Real Hacienda y limosna de la Santa Cruzada*. Para premiar su labor y ponerlo fuera del alcance de sus enemigos fue nombrado Consejero y más tarde Presidente del Consejo de Indias. Casos como éste se hicieron cada vez más raros y al fin inexistentes.

Hoy en día, con respecto a los integrantes del Poder Judicial, la obligación de rendir cuentas de su gestión y de lo realizado se encuentra en la obligación de confeccionar el denominado *Alarde* al finalizar el desempeño de sus cargos por traslado o ascenso, aparte de la sujeción a *inspecciones* por el Servicio de Inspección del Consejo General del Poder Judicial, además de las atribuidas a los Presidentes de los Tribunales Superiores de Justicia, Presidentes de Audiencia, Magistrados y Jueces de ordinario y junto al resto de sus funciones. El sistema establecido recuerda, curiosamente a las residencias y a las visitas acabadas de mencionar, curiosidad legal que se une a la referida a la designación de los Altos Cargos judiciales por medio de una propuesta en terna, sistema eliminado del resto de las instituciones. El artículo 317.3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial dice a tal respecto que *cuando los Presidentes de la Sala y Sección o Jueces cesen en su destino, por ser nombrados para otro cargo, elaborarán un alarde o relación de los asuntos que queden pendientes en el respectivo órgano, consignando la fecha de su iniciación y el estado en que se hallen, remitiendo copia al Presidente del Tribunal o de la Audiencia. Al tomar posesión, el nuevo titular del órgano, examinará el alarde elaborado por el anterior, suscribiéndolo en caso de conformidad. Es falta grave el incumplimiento de la obligación de elaborar alarde o relación de asuntos pendientes en el supuesto establecido en el apartado 3 del art. 317 de esta Ley* (artículo 418.13). El desarrollo reglamentario de dicha obligación se encuentra contenida en

los artículos 124 a 132 del Reglamento 2/2011 de la Carrera Judicial aprobado por Acuerdo del Pleno del Consejo General del Poder Judicial de 28 de abril de 2011⁸.

⁸ ARTÍCULO 124

La confección del alarde al que se refiere el art. 317.3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial se sujetará a las normas contenidas en este Título.

ARTÍCULO 125

1. En primer lugar se hará constar el órgano jurisdiccional de que se trate, la identificación del Presidente, el magistrado o juez cesante y las fechas de posesión y cese. Asimismo, se consignará la fecha del anterior alarde, en su caso, y si se prestó o no conformidad al mismo por el entonces nuevo titular.

2. El alarde se elaborará del siguiente modo:

a) En primer lugar se confeccionarán relaciones, numeradas e individualizadas por anualidades, de todos los asuntos que se encuentren pendientes de dictar auto o sentencia, agrupándose según su diferente naturaleza. Asimismo, se indicará el trámite procesal en que estos asuntos se encuentran, la fecha de la última actuación y la resolución judicial de la que penden. Si algún procedimiento se estuviera tramitando en el servicio común procesal, bastará la constancia de este dato.

b) Separadamente, se relacionarán los procesos que penden exclusivamente de sentencia o auto definitivo; se recogerá la fecha en la que los autos quedaron conclusos o, en su defecto, la de la última resolución recaída.

c) El Presidente, magistrado o juez cesante redactará un informe sobre la situación del órgano desde que se hizo cargo del mismo hasta su cese con indicación de las causas y circunstancias que, a su juicio, hayan motivado las variaciones producidas.

ARTÍCULO 126

1. El alarde se concluirá dentro de los veinte días siguientes al cese. Por razones extraordinarias, se podrá solicitar una ampliación del plazo a la Sala de Gobierno.

2. Las unidades de apoyo directo, que de conformidad con lo dispuesto en los números uno y dos del art. 437.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial asisten directamente a los jueces y magistrados en el ejercicio de las funciones que les son propias e integran junto con estos últimos el respectivo órgano judicial, prestarán el apoyo y la colaboración que resulten necesarios para la confección del alarde. Si la unidad de apoyo directo no estuviera creada, serán los funcionarios del órgano judicial quienes deberán prestar la colaboración que sea precisa para la elaboración del alarde.

ARTÍCULO 127

Se remitirán dos copias del alarde e informe explicativo a la Presidencia del Tribunal Supremo, de la Audiencia Nacional o del Tribunal Superior de Justicia, según corresponda, que trasladarán al Servicio de Inspección del Consejo General del Poder Judicial una de las copias recibidas junto con el informe que tengan por conveniente emitir. El alarde original se conservará en el órgano judicial correspondiente. Se entregará copia del mismo al Presidente, magistrado o juez cesante que lo solicite.

ARTÍCULO 128

1. A la vista del contenido del alarde y del informe explicativo, el Presidente del Tribunal Supremo, el de la Audiencia Nacional o el del Tribunal Superior de Justicia o bien el Servicio de Inspección del Consejo General del Poder Judicial podrán ordenar la ampliación o especificación de su contenido, para así poder disponer de una información más exacta y detallada de la situación del órgano judicial.

Respecto de las inspecciones, que pueden ser ordinarias y extraordinarias, su regulación también recuerda, aun lejanamente, el régimen anterior de las denominadas *visitas*⁹.

2. Cuando en el informe se refleje la existencia de deficiencias estructurales por falta de personal o de medios materiales, las Autoridades a que se refiere el número anterior lo comunicarán al Ministerio de Justicia o al órgano competente de la Comunidad Autónoma, según los casos.

ARTÍCULO 129

1. La obligación de confeccionar el alarde que corresponde a los Presidentes de Sala o Sección, magistrados y jueces que cesen por ser nombrados para otro cargo afectará también a los comprendidos en alguno de los siguientes casos:

a) Los que cesen en su destino y pasen a la situación de servicios especiales o de excedencia voluntaria por interés particular.

b) Los Jueces de Adscripción Territorial y los jueces sustitutos que hubiesen desempeñado el cargo ininterrumpidamente por un período superior a seis meses.

c) Los que fuesen nombrados en régimen de comisión de servicio con relevación de funciones por tiempo superior a seis meses. En este caso el alarde se confeccionará tanto en el órgano en el que se encuentren destinados cuando dejen de prestar servicio en el mismo como en el juzgado para el que hubieren sido nombrados al finalizar la comisión.

2. Los magistrados o jueces que sean trasladados de destino durante su permanencia en situación de servicios especiales, sin reincorporarse a su antiguo destino, no están obligados a confeccionar el alarde, así como tampoco los titulares de los órganos judiciales que, por sustitución, deban ejercer la jurisdicción en otros.

ARTÍCULO 130

1. Cuando no se haya elaborado el alarde, ya sea por no concurrir ninguno de los casos previstos en el art. 317.3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial o en el presente Título, ya por cualquier otra circunstancia, el Servicio de Inspección del Consejo General del Poder Judicial remitirá al nuevo titular un informe detallado sobre la situación del órgano judicial.

ARTÍCULO 131

Si el nuevo titular estuviere disconforme con el alarde confeccionado por el anterior, expondrá su desacuerdo al Presidente del Tribunal Supremo, al de la Audiencia Nacional o al del Tribunal Superior de Justicia, con expresión de cuantos motivos fundamenten la discrepancia.

ARTÍCULO 132

1. Los mencionados Presidentes adoptarán, a la vista del contenido del alarde, del informe y de la conformidad o disconformidad del titular entrante, las medidas que estimen oportunas dentro de su ámbito competencial, incluso de carácter disciplinario, dando cuenta al Consejo General del Poder Judicial de lo resuelto y proponiendo la adopción de lo que se considere necesario o conveniente para el adecuado funcionamiento del órgano afectado.

2. Sin perjuicio de lo anterior, el Consejo General del Poder Judicial podrá adoptar la resolución prevista en el art. 173.4.

⁹ Su régimen jurídico está contenido, esencialmente, en los artículos 152.7.º, 160.8, 165, 171 a 177, 335, 348 bis), 350.2, 352, 418.17, 423.2, 454.2, 461.2 d), 465.1, 536 B. 13ª, 560. 1. 8ª y 13ª, 611.4, 615, y 622 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

3.3. El concepto de gestor público y el concepto de cuentadante. El «extraneus» como cooperador necesario

Interesa diferenciar los conceptos de gestor público y de cuentadante, previstos en la legislación propia contable, como menciones diferenciadas por sus características doctrinales y legales propias de cada una de ellas.

Pero, claro está, tal y como sucede en otras actividades lícitas o ilícitas de los cuentadantes y de los gestores públicos en general, al lado de ellos y participando de la actividad y de los dineros públicos intervienen personas que no tienen, en principio, la consideración de cuentadantes. Se trata de los denominados *extraneus*, figura bien conocida por la doctrina y la jurisprudencia penales. Citando la Sentencia de la Sala 2ª del Tribunal Supremo de 18-11-1998, se puede indicar que *sin duda alguna un «extraneus» –como es éste recurrente en relación con los hechos enjuiciados– puede participar, como inductor, cooperador necesario o cómplice, en un delito «especial» como es el de malversación. Pero, para que pueda tener realidad alguna de aquéllas formas de participación, es preciso que se hayan declarado probadas acciones u omisiones del «extraneus» susceptibles de contribuir a la consumación del delito.* Se añade al respecto, en otra Sentencia de la Sala 2ª del Tribunal Supremo que *procede con estimación del motivo declarar la inexistencia del delito de malversación de caudales públicos de que ambas recurrentes han sido condenadas, lo que deja sin contenido el debate de la punición del extraneus –Luz–, en el delito propio del intraneus –Mari José– de malversación de fondos públicos, respecto del que, por otra parte, es constante la doctrina de esta Sala que admite –ya en sede teórica y sin aplicación al presente caso–, la punición del extraneus como partícipe en el delito del intraneus. STS 1078/2002 de 11 de junio de 2002, y las allí citadas (1493/1999 de 21 de diciembre, caso Roldán, 20/2001 de 28 de marzo, caso Urralburu, 776/2001 de 7 de noviembre), así como las más recientes STS 857/2003 de 13 de junio, si bien como una pena más atenuada (Sentencia de 12-12-2005).*

Desde el punto de vista de la normativa contable, hay que tener en cuenta que la Sala 3ª del Tribunal Supremo, competente, como es sabido, para el enjuiciamiento de la responsabilidad contable, en su caso, declarada por la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, tiene declarado que *es cierto que en la jurisdicción penal se ha admitido la participación del extraneus, como ha señalado la representación del Estado en el recurso planteado, en los delitos especiales, como es el de la malversación, pero no es menos cierto y hay que resaltar que, como ha venido reiterando esta Sala (entre otras Sentencia 12/2004, de 5 de julio) en el ámbito*

de la jurisdicción contable, el legislador ha delimitado con precisión los requisitos que deben concurrir para la imputación de responsabilidad para evitar el exceso de jurisdicción.

Por otra parte, hay que señalar que, en contra de la argumentación expuesta por el Abogado del Estado, la Sentencia del Tribunal Militar Central, no 'ordenó' que fuera el Tribunal de Cuentas quien fijara la responsabilidad contable de todos los demandados, sino que, como se indicaba en el penúltimo párrafo del Hecho Probado Sexto de la Sentencia de 7 de abril de 2004 (que se reproduce en el Apartado Segundo de los Antecedentes de Hecho de esta Resolución) se absolvió de la responsabilidad civil directa que se les exigía, a resultas de la causa, a determinados imputados, sin perjuicio de la responsabilidad que « en su caso se determine por el Tribunal de Cuentas en el expediente de reintegro por alcance que por estos mismos hechos se sigue en este órgano, y es en el ejercicio de esta determinación cuando esta Sala considera que resulta incuestionable que a los demandados D. Pedro Jesús, D. Cesar, D. Narciso, D. Germán, D. Teodulfo, D. Jesus Miguel y D. Ramón, sin perjuicio de otras responsabilidades que, en su caso, pudieran serles exigidas en otros órdenes jurisdiccionales, al carecer de la condición de gestores de fondos públicos, pueda, de ningún modo considerárseles sujetos de imputación de posibles responsabilidades contables, ratificándose, por tanto, este órgano ad quem, en la falta de legitimación pasiva de los mismos declarada en primera instancia, con desestimación del recurso de apelación planteado por el Abogado del Estado y sin que ello obste a que a dichas personas se les exija la responsabilidad civil, bien en la vía penal dentro de la pieza de responsabilidad civil, bien en el proceso civil que pudiera incoarse a estos efectos.»

Al examinar el tema a resolver partimos del criterio que esta Sala se ha pronunciado, reiteradamente, sobre el sometimiento a la responsabilidad contable por alcance exigida por el Tribunal de Cuentas de quienes no tienen la condición de cuentadantes y la conclusión alcanzada al respecto en las sentencias dictadas con fechas de 8 de noviembre de 2006, 17 de abril de 2008, 4 de febrero de 2009 y 24 de mayo de 2010 en los recursos de casación 4048/01, 7452/02, 10683/04 y 1520/2005, ha sido la de excluir dicha responsabilidad.

Una síntesis expositiva de la doctrina jurisprudencial puede concretarse del siguiente modo:

— Los denominados elementos calificadores de la responsabilidad contable son los siguientes:

a) En primer lugar, que sólo podrán incidir en responsabilidad contable quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.

b) *En segundo lugar, que no toda acción u omisión contraria a la Ley que produzca menoscabo de caudales o efectos públicos, realizada por quien está encargado legalmente de su manejo, será suficiente para generar responsabilidad contable, ya que se requerirá, además, que resulte o se desprenda de las cuentas, en sentido amplio, que deben rendir todos aquellos que recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen caudales o efectos públicos.*

c) *En tercer lugar, que la infracción legal se refiere a las obligaciones impuestas por las Leyes reguladoras de la Contabilidad Pública y del régimen presupuestario aplicable al sector público de que se trate o a las personas o entidades receptoras de ayudas con rango o procedentes de dicho sector.*

– *El ámbito subjetivo de los posibles responsables contables se define en el art. 2 de la Ley Orgánica 2/1982, según el cual, corresponde al Tribunal de Cuentas el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran aquellos que tengan a su cargo el manejo de los caudales o efectos públicos. Asimismo, el art. 38.1 de dicha Ley establece que quien por acción u omisión contraria a la Ley origine el menoscabo de los caudales o efectos públicos quedará obligado a la indemnización de los daños y perjuicios causados, y el art. 15 señala que el enjuiciamiento contable se ejerce respecto de las cuentas que deban rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos refiriéndose, también, el art. 49.1 de la Ley 7/1988 a quienes tengan a su cargo el manejo de dichos caudales o efectos.*

Una interpretación integradora de tales preceptos lleva a entender que la responsabilidad contable está siempre vinculada al manejo de caudales o efectos públicos. Los arts. 15 y 38 de dicha Ley Orgánica hacen girar la responsabilidad contable en torno a los conceptos de caudales públicos o efectos públicos. Así en la medida que se hayan originado daños a los fondos públicos se abre la posibilidad de declarar responsabilidades contables siempre que concurren el resto de requisitos establecidos en la Ley.

Por otra parte, cabe resaltar que ninguno de los preceptos reguladores de la responsabilidad contable se refiere exclusivamente a los funcionarios o autoridades como exclusivos sujetos pasivos. Por el contrario, se habla en todos ellos de personas encargadas de la recaudación, custodia, manejo o utilización de los caudales o efectos públicos.

– *Definido así el ámbito subjetivo de la responsabilidad contable, la participación en la actividad económico financiera de un ente público hace a la persona, sea o no funcionario público, susceptible de ser sujeto*

de responsabilidades contables, pues la responsabilidad contable deriva no de la forma de personificación, sino del menoscabo de los caudales públicos.

Hay que poner énfasis en que la responsabilidad contable surge, en todo caso, en el contexto de la encomienda a ciertas personas de la gestión de fondos públicos teniendo aquella dos actos o momentos de vital trascendencia, a saber, el cargo o entrega de los fondos, y la data, descargo o justificación del destino dado a los caudales recibidos. El que recibe fondos debe justificar la inversión de los mismos, respondiendo de ellos en tanto no se produzca la data, bien sea bajo la forma de justificantes adecuados de su inversión, o bien sea bajo la forma de reintegro de las cantidades no invertidas o entrega de las cantidades recibidas en interés de un tercero. Acreditado un cargo y constatada la falta de justificantes o de dinerario, según los casos, aparece un descubierto en las cuentas, lo que denominamos un alcance de fondos.

Resulta, pues, obligado concluir que sólo pueden ser sujeto de responsabilidad contable aquéllos que tengan la condición de gestores de fondos públicos, sin perjuicio del supuesto especial de los perceptores de subvenciones u otras ayudas del sector público (Sentencia de 21-7-2011).

No obstante, en el Voto particular a la Sentencia de 4-2-2009, el Magistrado de la Sala Excmo. Sr. D. Emilio Frías Ponce entendió que *discrepo del sentir mayoritario de la Sala por entender que el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado debió ser estimado parcialmente, aceptando la pretensión formulada por el Abogado del Estado de que se declarase la responsabilidad contable directa y solidaria no sólo de D. Pedro y del «Centro de Reciclaje Empresarial de Extremadura, S.L.», sino también de la «Asociación Andaluza de Educación e Investigación Argos» y de D. Eusebio.*

Mi opinión sobre este tema ya lo expresé en el voto que hice a la sentencia de 17 de abril de 2008, dictada en el recurso de casación núm. 7.452/02, al señalar:

«No cuestiono que la condición de cuentadante sea un presupuesto para la acción de responsabilidad contable, por lo que, en principio, la jurisdicción contable no tiene por finalidad el conocimiento de las pretensiones de responsabilidad de terceros frente a la Administración, cuando sólo figuran éstos como demandados. Sin embargo, si la acción se dirige contra un cuentadante y un tercero por razón de unos mismos hechos, existiendo concierto de voluntades y una malversación de caudales públicos declarada por sentencia penal firme, como ocurre en este caso, entiendo que la jurisdicción

contable debe ser la competente para conocer de la responsabilidad contable de todos los implicados, incluidos los cooperadores necesarios, aunque no sean cuentadantes, para evitar que se divida la continencia de la causa.

Por otra parte, subordinar la legitimación pasiva de todos los responsables a que sean cuentadantes, de hecho o de derecho, prescindiendo de quienes no sean parte de la relación jurídico-contable, cualquiera que sea la participación que hayan tenido en el menoscabo que sufran los caudales públicos, supone desconocer la más moderna jurisprudencia penal que admite la participación del extraneus en los tipos delictivos específicos previstos para castigar sujetos activos caracterizados por su especial cualificación.

Así, la Sala Segunda, en sentencias, entre otras, de 21 de diciembre de 1999, 28 de marzo de 2001 y 25 de julio de 2002, condena a terceras personas por haber contribuido en la comisión de delitos especialmente tipificados para los que ostentan la condición de funcionario público o autoridad o reúnen la circunstancia de disponibilidad de caudales públicos, declarando que el tercero que coopera al hecho, aunque no sea funcionario o no tenga la disponibilidad de caudales públicos, no podrá cometerlo conforme al núm. 1 del artículo 28 del Código Penal, pero sí puede hacerlo, según el núm. 2 de este artículo, si es consciente y colabora a que estos caudales, cuya naturaleza conoce, sean dilapidados por la persona encargada de su custodia.

Incluso, no puede dejarse de reconocer que para salvar el principio de legalidad, en cuanto el Tribunal Supremo aplicaba en estos casos la atenuante analógica 6ª del artículo 21 del Código Penal, la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, que reforma el Código Penal, añadió un nuevo número al art. 65, contemplándose, ahora de forma expresa, la participación del extraneus en un delito especial propio, y estableciendo que «cuando en el inductor o en el cooperador necesario no concurren las condiciones, cualidades o relaciones personales que fundamentan la culpabilidad del autor los Jueces o Tribunales podrán imponer la pena inferior en grado a la señalada por la Ley para la infracción de que se trate».

Pues bien, si la punibilidad del extraneus se admite sin discusión en la actualidad, teniendo ahora el debido soporte legal, no resulta razonable mantener que esta solución no resulta aplicable al ámbito de la jurisdicción del Tribunal de Cuentas, por falta de regulación específica, cuando le corresponde la fijación de la indemnización derivada de delitos que suponen menoscabo de caudales públicos, ante lo que disponen los artículos 18.2 de la LOTCU y 49.3 de la LFTCU.

Además, en el presente caso no hay que olvidar que la Sala Segunda, en cuanto a la responsabilidad civil, declaró que no procedía hacer pronunciamiento, no sólo por la indeterminación precisa de lo apropiado, sino también

para dejar a salvo la responsabilidad que, en su ámbito y, en su caso, determinase el Tribunal de Cuentas, sin excluir la responsabilidad de los terceros.

Por todo ello, no puedo compartir el criterio de la mayoría, entendiendo que la Sala debió dar un paso más en la interpretación de la normativa existente, superando su deficiente regulación, sin que todo ello implique desconocer el ámbito subjetivo y objetivo de la jurisdicción contable, puesto que una cosa es que su actuación tenga que circunscribirse a la responsabilidad de quienes reciben caudales públicos para su gestión, y otra que no pueda extenderse también frente a quienes, sin ostentar tal condición, participan en el hecho y colaboran en el menoscabo.

Además, esta solución agiliza la tramitación, evita disfunciones no deseables y sobre todo el peregrinaje jurídico-judicial, máxime cuando la concreción de los daños a los fondos públicos corresponde al Tribunal de Cuentas.

3.4. Conclusión: al finalizar la gestión pública existió la obligación de rendir cuentas

Se puede afirmar, pues, que, desde siempre existió la obligación de rendir cuentas respecto de todas las personas que reunieran la consideración de gestores públicos, aun de manera ocasional, interina o provisional. La propia justificación de la previsión presupuestaria no puede concebirse de otra manera, pues los que sean cuentadantes han de ser partícipes de dicha justificación, verdadera rendición pública de las cuentas del sector o, mejor dicho, de los diversos sectores públicos estatales, autonómicos y locales. No puede, ni debe, eximirse nunca al gestor público de la referida obligación, impuesta por la propia esencia de la administración del erario público, debiendo establecerse reglas claras sobre el control y vigilancia permanente de dicho exigencia, no quedando relevado nunca de su realización, salvo el caso del fatal desenlace producido por su fallecimiento y sin perjuicio, claro está, de la posible transmisión a los herederos del fallecido de la responsabilidad contable derivada de dicha gestión en los términos prevenidos al efecto en el artículo 38.5 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas¹⁰.

Especialmente, y sin perjuicio de su posible responsabilidad por gastos no debidamente justificados, debe clarificarse la dualidad

¹⁰ Dice tal precepto que *las responsabilidades, tanto directas como subsidiarias, se transmiten a los causahabientes de los responsables por la aceptación expresa o tácita de la herencia, pero sólo en la cuantía a que ascienda el importe líquido de la misma.*

actualmente existente en lo relativo a la aprobación de las cuentas por el Pleno de las Corporaciones Locales a que se refiere el artículo 201 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales¹¹, en relación con el 212.4 de dicha disposición general¹², en tanto que la decisión definitiva, a emitir en todo caso en uno o en otro sentido, le corresponde a la voluntad general municipal representada en el Pleno, debiendo preverse medios para que llegue a su conocimiento en todo caso dicha rendición de cuentas y se verifique por el Pleno, dando o no lugar a responsabilidad contable del o de los cuentadantes en caso de prueba posterior adecuada y suficiente de la no justificación de los gastos habidos. Quizá, como debe ocurrir hoy en otros muchos aspectos, la obligatoriedad de la Intervención o de otro órgano *ad hoc* solucionara la cuestión.

4. PROPUESTAS: LA GESTIÓN DEL PRESUPUESTO Y LA RENDICIÓN DE CUENTAS

4.1. Hasta donde se puede hablar de cuentadante

El concepto de cuentadante, con las previsiones ya referidas y aun polémicas sobre la inclusión o no del *extraneus* en su conceptualización, ha sido el fruto de una evolución que hoy se puede dar por temporalmente finalizada. No existe a tal respecto cuestión sobre lo que se establece por la legislación sectorial aplicable: *todas las entidades integrantes del sector público, enumeradas en el art. 4.º de la Ley Orgánica 2/1982, quedan sometidas a la obligación de rendir al Tribunal las cuentas legalmente establecidas de sus operaciones, con arreglo a su respectivo régimen de contabilidad y sin perjuicio de lo que se dispone en los arts. 27 y 29 de la presente Ley. Serán cuentadantes, en las cuentas que hayan de rendirse al Tribunal, las Autoridades, funcionarios o empleados que tengan a su cargo la gestión de los ingresos y la realización de los gastos o la gestión del patrimonio en las entidades del sector público. Los perceptores o beneficiarios de ayudas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado o procedentes de entidades integrantes del sector público, tales como*

¹¹ La sujeción al régimen de contabilidad pública lleva consigo la obligación de rendir cuentas de las respectivas operaciones, cualquiera que sea su naturaleza, al Tribunal de Cuentas.

¹² Señala dicho precepto que *acompañada de los informes de la Comisión Especial y de las reclamaciones y reparos formulados, la cuenta general se someterá al Pleno de la corporación, para que, en su caso, pueda ser aprobada antes del día 1 de octubre.*

subvenciones, créditos o avales, sean personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como los particulares que administren, recauden o custodien fondos o valores del Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales, hayan sido o no intervenidas las respectivas operaciones, estarán obligados a rendir las cuentas que la Ley establece (artículo 34 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas).

Lo cierto es que, pese a dicho abstracto concepto legal de cuenta-dante, como se ha señalado¹³, hay que acudir aun hoy en día a las disposiciones de la Ley General Presupuestaria de 47/2003, de 26 de noviembre, en la que se señala en su artículo 138 que *serán cuentadantes los titulares de las entidades y órganos sujetos a la obligación de rendir cuentas y, en todo caso: a) Las autoridades y los funcionarios que tengan a su cargo la gestión de los ingresos y la realización de gastos, así como las demás operaciones de la Administración General del Estado. b) Los titulares de las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social, así como los Presidentes de las Juntas Directivas de las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social, y de los órganos equivalentes de sus Entidades y Centros Mancomunados. c) Los presidentes o directores de los organismos autónomos y de las entidades públicas empresariales y demás entidades del sector público estatal. d) Los presidentes del consejo de administración de las sociedades mercantiles estatales. e) Los liquidadores de las sociedades mercantiles estatales en proceso de liquidación o los órganos equivalentes que tengan atribuidas las funciones de liquidación en el caso de otras entidades. f) Los presidentes del patronato, o quienes tengan atribuidas funciones ejecutivas en las fundaciones del sector público estatal. 2. Los cuentadantes mencionados en el apartado anterior son responsables de la información contable y les corresponde rendir, en los plazos fijados al efecto y debidamente autorizadas, las cuentas que hayan de enviarse al Tribunal de Cuentas. La responsabilidad de suministrar información veraz en que se concreta la rendición de cuentas es independiente de la responsabilidad contable regulada en el título VII de esta Ley, en la que incurren quienes adoptaron las resoluciones o realizaron los actos reflejados en dichas cuentas. También deberán rendir cuentas, en la forma que reglamentariamente se establezca, los particulares que, excepcionalmente, administren, recauden o custodien fondos o valores del Estado, sin perjuicio de que sean intervenidas las respectivas operaciones.* El artículo 139 bis, añadido en la reforma parcial del año 2013, incluye, respecto de fondos carentes de personalidad jurídica cuya dotación se efectúe mayori-

¹³ Véase el artículo de López López, *Aprobación y rendición de cuentas: problemas y responsabilidades*, publicado en la Revista Española de Control Externo n.º 4, Volumen II, Enero 2000. Páginas 79 a 104.

tariamente desde los Presupuestos Generales del Estado, que a los fondos carentes de personalidad jurídica a que se refiere el art. 2.2 de la esta ley les serán de aplicación las normas contenidas en este Capítulo IV, teniendo la condición de cuentadantes los titulares de los órganos de decisión en relación con su administración o gestión. El encargado de formular y aprobar las cuentas anuales de dichos fondos será el cuentadante, salvo que en su normativa reguladora se establezca otro criterio.

En cuanto a las Haciendas Locales, hay que tener en cuenta, en primer lugar, el artículo 201 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, de Haciendas Locales, que establece que *la sujeción al régimen de contabilidad pública lleva consigo la obligación de rendir cuentas de las respectivas operaciones, cualquiera que sea su naturaleza, al Tribunal de Cuentas*. Respecto a los cuentadantes de la Administración Local, los artículos 186 a 188 de dicha disposición, referidos respectivamente a la ordenación de pagos, al plan de disposición de fondos y a la responsabilidad. El primer de ellos establece que *1. Competen al presidente de la entidad local las funciones de ordenación de pagos. 2. El Pleno de la entidad local, a propuesta del presidente, podrá crear una unidad de ordenación de pagos que, bajo la superior autoridad de éste, ejerza las funciones administrativas de la ordenación de pagos. 3. El Pleno de las entidades locales de más de 500.000 habitantes de derecho, a propuesta del presidente, podrá asimismo crear una unidad central de tesorería que, bajo la superior autoridad de éste, ejerza las funciones de la ordenación de pagos. 4. La ordenación de pagos en los organismos autónomos la ejercerá el órgano de estos que, por estatutos, la tenga atribuida*. El segundo añade que *la expedición de las órdenes de pago habrá de acomodarse al plan de disposición de fondos de la tesorería que se establezca por el presidente que, en todo caso, deberá recoger la prioridad de los gastos de personal y de las obligaciones contraídas en ejercicios anteriores*. Y el tercero de los citados termina diciendo que los ordenadores de gastos y de pagos, en todo caso, y los interventores de las entidades locales, cuando no adviertan por escrito su improcedencia, serán personalmente responsables de todo gasto que autoricen y de toda obligación que reconozcan, liquiden o paguen sin crédito suficiente.

En lo referente a los Partidos Políticos hay que tener en cuenta, en primer lugar, el artículo 125.2 de la Ley del Régimen Electoral General 5/1985, de 19 de junio, referido a los gastos electorales al señalar que *los administradores electorales y las personas por ellos autorizadas para disponer de los fondos de las cuentas son responsables de las cantidades ingresadas y de su aplicación a los fines señalados*. Por su parte, la Ley 8/2007, de 4 de julio, de Financiación de los Partidos Políticos, reformada en 2015, ha establecido, completando una ante-

rior laguna al efecto, que *el órgano máximo de dirección de aquellos partidos políticos que reciban algún tipo de subvención pública de las previstas en el art. 3.º de la presente Ley está obligado a presentar las cuentas anuales correspondientes a cada ejercicio económico, en las que se detallarán y documentarán sus ingresos y gastos...las cuentas anuales comprenderán el Balance, la cuenta de Resultados y una Memoria explicativa de ambas. En todo caso dicha Memoria incluirá la relación de subvenciones públicas y de donaciones privadas recibidas de personas físicas o jurídicas con referencia concreta, en cada una de ellas, de los elementos que permitan identificar al donante y señalar el importe del capital recibido...las cuentas anuales consolidadas debidamente formalizadas se remitirán al Tribunal de Cuentas antes del 30 de junio del año siguiente al que aquéllas se refieran (artículo 14.3, 5 y 7), y que el responsable de la gestión económico-financiera responderá de la regularidad contable de la actividad reflejada en las cuentas anuales. Esta responsabilidad es independiente de aquella en la que hubieran incurrido quienes adoptaran las resoluciones o realizaran los actos reflejados en las cuentas (artículo 14 bis.3). La Disposición Adicional 7ª. Dos de la referida Ley añade a lo anterior que las aportaciones que reciban las fundaciones y entidades vinculadas a partidos políticos o dependientes de ellos estarán sometidas a los mecanismos de fiscalización y control, y al régimen sancionador previstos, respectivamente, en los títulos V y VI, sin perjuicio de las normas propias que les sean de aplicación. El control que lleve a cabo el Tribunal de Cuentas se extenderá además a la regularidad contable de dichas aportaciones y de los gastos derivados de programas y actividades financiados con cargo a subvenciones públicas.*

La jurisprudencia viene señalando (Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 8-7-2009) que se ha de estar a un concepto amplio de gestor de fondos públicos y de cuentadante, en su consecuencia, pero señala que un tercero que recibe indebidamente de una entidad subvencionada fondos procedentes de una subvención no tiene legitimación pasiva ante el Tribunal de Cuentas; y que, respecto de los cooperadores necesarios, se estima que el *extraneus* no puede ser responsable contable porque no concurre en él la condición de gestor de fondos públicos. Tal resolución, conocido como *caso FORCEM*, añadía al respecto que *la condición de gestor de fondos públicos sólo puede concurrir en quien tiene capacidad de disposición sobre ellos, lo que no se da en quien desarrolla una actividad limitada al asesoramiento...que si no puede probarse que una persona física o jurídica ha gestionado directamente los fondos menoscabados, aun cuando de alguna forma haya sido titular de relaciones jurídicas con el beneficiario de una subvención que hubieran podido contribuir o favorecer*

la producción del descubierto, no puede ser responsable contable pues no es cuentadante de la subvención percibida...se trata de una doctrina del Tribunal Supremo que excluye expresamente al cooperador necesario del ámbito subjetivo de la responsabilidad contable. Esta Sentencia fue confirmada por la de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 30-1-2012 en la que, en parecidos términos, se señaló que, respecto de la legitimación pasiva, *su posición jurídica es la de una persona contratada por la Fundación, no para intervenir en la adopción y ejecución de acuerdos, sino para organizar los servicios jurídicos de FORCEM y asesorar en Derecho a sus órganos. Y sucede, subraya la Sala de Justicia, que la gestión que puede dar lugar a responsabilidad contable consiste en la adopción y omisión de decisiones y en la ejecución de las mismas pero no se extiende al asesoramiento que en su caso se haya tenido antes de actuar. La condición de gestor de fondos públicos, insiste, sólo concurre en quien tiene capacidad de disposición sobre ellos, «lo que no se da en quien desarrolla una actividad limitada al asesoramiento». Tampoco acepta la sentencia impugnada que pueda tenerse por legitimado pasivamente al Sr. Rogelio en cuanto cooperador necesario. Se apoya en pronunciamientos previos del Tribunal de Cuentas en los que se ha dicho que el «extraneus no puede ser responsable contable porque no concurre en el mismo la condición de gestor de fondos públicos y de cuentadante respecto a los mismos, aunque su participación en los hechos hubiera constituido una colaboración necesaria en la producción del daño». A ellos añade la posición adoptada por este Tribunal Supremo sobre el particular en la Sentencia de 17 de abril de 2008 (casación 7452/2002) que, confirmando pronunciamientos anteriores, señala que «sólo pueden ser sujeto de responsabilidad contable aquéllos 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». Por tanto, el cooperador necesario queda fuera del ámbito subjetivo de la responsabilidad contable, criterio reiterado por nuestra sentencia de 21 de julio de 2011 (casación 1018/2008).*

A su vez, la Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 21-3-2014, de la que fui Ponente, dijo que una vez calificada jurídicamente la intervención del recurrente en los hechos como propia de un gestor de fondos públicos y cuentadante, a los efectos de las responsabilidades contables derivadas de aquellos pagos, por los que fue condenado al reintegro, la sentencia de primera instancia deja cumplida constancia de la concurrencia de los restantes requisitos legalmente establecidos (artículo 49, Ley 7/1988, de 5 de abril), y jurisprudencialmente perfilados, para la exigencia de responsabilidades contables. Se razona al respecto que, respecto de la vinculación con el objeto litigioso, *se concreta en su actuación*

como Presidente al frente de la Fundación «P», con posterioridad a su salida del Ayuntamiento de Pinto, al que dejó de pertenecer el día 22 de junio de 2005. En este punto, deben ratificarse las conclusiones del órgano «a quo» en el sentido de que su intervención en los hechos se sitúa extramuros de esta jurisdicción contable, en atención, tanto a que el Sr. F. G. carecía de la condición jurídica de gestor de fondos públicos por no ser miembro de la Corporación de Pinto de operarse la modificación del contenido del Convenio inicial, en virtud de dos Convenios posteriores, como a que el mismo no resultó ser el perceptor de la subvención, condición indispensable según el ordenamiento jurídico y la jurisprudencia interpretativa del mismo recaída en la depuración de responsabilidades contables en materia de subvenciones y ayudas públicas, de las que la sentencia recurrida contiene una extensa cita. Otro tanto debe decirse sobre la conclusión acerca de su participación en los hechos en calidad de cooperador necesario en la producción de un eventual daño o perjuicio a las arcas locales, a tenor de reiterada jurisprudencia también reseñada en dicha resolución, tanto del Tribunal Supremo, como de esta Sala de Justicia, al faltar en el mismo la condición de cuentadante y de gestor de fondos públicos, habida cuenta su intervención en ellos en calidad de «extraneus» que le sitúa fuera del ámbito subjetivo de la responsabilidad contable.

4.2. El principio general de derecho que obliga a rendir cuentas afecta a los responsables públicos

Las precedentes consideraciones no evitan que, en definitiva, sea preciso decir que, en el actual estado de la legislación y de la jurisprudencia contables y de la Sala 3ª del Tribunal Supremo, se deba considerar que todos aquellos que sean considerados legalmente como cuentadantes así como los perceptores de subvenciones y de ayudas públicas no reintegradas debidamente en el caso de aplicación indebida de las mismas, vengán obligados a rendir cuenta justificada de la aplicación que hayan efectuado de los fondos públicos que les hayan sido encomendados, de tal manera que no existirá excepción alguna al respecto, sin perjuicio que, de futuro, quizá convenga meditar sobre la posible extensión de la consideración de responsables contables, además, a los que con sus actos de cooperación necesaria hayan contribuido ineludiblemente a la producción del menoscabo de los fondos públicos, generalmente por alcance. De tal manera que, al igual que ya ocurre en la doctrina penal consolidada de la Sala 2ª del Tribunal Supremo con la malversación de caudales públicos, sean los *extraneus* cooperadores necesarios aunque no sean, propiamente, conceptuados como ges-

tores públicos solidariamente responsables del reintegro junto con los gestores públicos responsables en calidad de cuentadantes.

Abogamos por la implantación de dicha interpretación extensiva en razón de la concurrencia acumulada de los siguientes razonamientos, todos ellos impeditivos de verdaderos actos de desfallo del erario o del tesoro público respecto de aquellos que, no habiendo sido condenados en vía penal o aun habiendo sido condenados no se haya producido la reparación contable establecida legalmente:

1.º Además de los acertados razonamientos contenidos en el Voto particular antes mentado del Excmo. Sr. D. Emilio Frías Ponce, aboga por dicha interpretación la lógica de la identidad de razón, sobre todo si se tiene en cuenta que la referida interpretación se ha realizado por la jurisdicción del orden criminal mientras que en lo contable se trata de la jurisdicción reparadora del activo público indebidamente dispuesto o cuyo gasto no esté justificado en debida forma.

2.º Parece ilógico, de todo punto, que los asesores y personas que intervinieron decisivamente o dieron forma con sus *habilidades* a distraer fondos públicos, en muchos casos de notable entidad y cuantía económica, queden al margen del proceso contable en el que hay otros sujetos privados que pueden ser condenados a responder con su patrimonio, tal y como ocurre con los perceptores de subvenciones y de otras ayudas públicas, y

3.º Aun más ilógico resulta que la recuperación de tales activos dependa de un posterior juicio de carácter civil encaminado a la recuperación de la responsabilidad pública no recuperada en las vías precedentemente señaladas, siendo ello un verdadero sin sentido.

4.3. La posibilidad de imponer sanciones económicas a los gestores ineficientes

Sobre este tema se viene hablando ya largo y tendido desde hace mucho tiempo. Resulta evidente que, en el papel de refuerzo de las facultades de control y de fiscalización de los Tribunales de Cuentas, además de la potestad sancionadora por deficiencia en la colaboración con el mismo, se debería pensar en la facultad sancionadora referida. Importantes voces del sector público abogan por tal

facultad que, obviamente, ha de tener las precisas garantías y no requerir siempre la adopción del acuerdo respectivo por el órgano polisinodial máximo, o sea por el Pleno.

4.4. Responsabilidad política o responsabilidad reparadora, además

Hemos visto algunos aspectos de la reparación del menoscabo a los fondos públicos por los gestores públicos y por los perceptores de subvenciones así como de ayudas públicas. Junto a ello, diferenciándose de ello y sin que pueda confundirse, se encuentra la denominada responsabilidad política claramente separada y propia de la actividad pública, de la adopción de decisiones en el orden político. Nunca han de ser confundidas ni solapadas. La responsabilidad contable es responsabilidad reparadora, indemnizatoria en definitiva, para recuperar el menoscabo habido en los fondos públicos mediante el pago de su importe por los cuentadantes y perceptores de subvenciones.

5. REFERENCIA A LA EFICIENCIA DEL GASTO PÚBLICO

5.1. El artículo 31.2 de la Constitución Española

Tiene establecido el artículo 31.2 de la Norma Fundamental española que el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía¹⁴. Evidentemente, la cuestión estriba en determinar qué se entienda por eficiencia, con la finalidad de diferenciar tan control o elemento de fiscalización del gasto público de los recursos de las Administraciones de la propia política general o decisiones adoptadas por los responsables políticos democrática y periódicamente elegidos por los ciudadanos a través de los diferentes procesos electorales.

Para ello, como casi siempre, habrá que acudir, en este inicio de la cuestión, a los que nos dice el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua. Este, en su edición de 1994¹⁵, dice, literal-

¹⁴ Reitera, por su parte, el artículo 9.1 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, que *la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia, economía, transparencia, así como a la sostenibilidad ambiental y la igualdad de género.*

¹⁵ 21ª Edición, Tomo I. Madrid, 1994. Página 792.

mente al tratar de la voz eficiencia que es la *virtud y facultad para lograr un efecto determinado*. En otro reputado Diccionario de uso del español¹⁶, se nos dice, de manera añadida, que eficiencia es la *cualidad de eficiente. Especialmente, aptitud, capacidad, competencia, cualidad de la persona eficiente*. Por lo tanto, se viene a considerar que la expuesta calidad es una virtud, una cualidad, relacionando la eficiencia con la competencia y con las personas que son eficientes, consideraciones, todas ellas, que se infieren de la expuesta apreciación referida al significado del término en cuestión.

5.2. La jurisprudencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo

Debemos hacer mención, de nuevo con cita de la doctrina de la Sala 3ª del Tribunal Supremo, a la que ha establecido nuestro Alto Tribunal en orden a la apreciación de la eficiencia del gasto público, o de su configuración y aplicación, pues es exigencia derivada del referido artículo 31.2 de nuestra Constitución.

En ese sentido, aun repitiendo en parte algunas consideraciones que ya antes hemos efectuado al respecto en otro lugar¹⁷, aunque resulta complejo el control judicial de la eficiencia del gasto público, como concepto jurídico y económico, o cualidad, indeterminada en general y precisada de determinación en cada caso, no puede olvidarse que se ha dicho acertadamente sobre este particular, y a ello debemos de estar, que en ese sentido, la jurisprudencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo señala que, aunque *la finalidad del procedimiento fiscalizador no es la de detectar hechos generadores de responsabilidades contables ni, consiguientemente, se dirige contra nadie en concreto* (Sentencia de 29-9-2010), no prevaleciendo la función fiscalizadora sobre la jurisdiccional contable, ni viceversa, añade la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas 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, y 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* (Sentencias de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 13-9-2004 y de 14-11-2005, en relación con la de la Sala 3ª del Tribunal Su-

¹⁶ De María Moliner, edición abreviada, Tomo II. Madrid, 2008. Página 13.

¹⁷ Puede consultarse a tal efecto, mi artículo *Presente y futuro de la jurisdicción contable*, publicado en la Revista Española de Control Externo n.º 45, Volumen XV, Septiembre 2013. Páginas 153 a 200.

premo de 22-11-1996). En definitiva, *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...* (Sentencia de la Sala 3ª de 3-7-1998). Pero conclúyase en que, como se ha destacado también desde la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 30-1-2012, se ha abierto la puerta a una cierta valoración de la eficiencia por la jurisdicción contable en tanto que ha de tenerse en cuenta que de los hechos objeto de enjuiciamiento se deduzca despilfarro de los fondos públicos, o sea del dinero de todos los españoles.

5.3. Límites al control de la eficiencia del gasto público

Dicho lo anterior, creemos que resultará clara la necesaria diferenciación a efectuar entre lo que sea eficiencia en el gasto público de las Administraciones, que puede llegar hasta un indeseado extremo constituido por el mismo despilfarro del dinero de los contribuyentes, con anómala aplicación en consecuencias nefastas, hasta qué se entienda, por el contrario, por el mero haz de decisiones políticas para cuya adopción está plenamente legitimado el responsable político situado al frente de la cúspide organizativa en cada caso por la voluntad de los electores en las periódicas elecciones propias de un sistema democrático moderno. Lo primero, la eficiencia en el sentido referido arriba, ha de ser objeto de la función fiscalizadora y de control propia del Tribunal de Cuentas, que la viene efectuando por los medios propios y en uso de las previsiones y facultades que al efecto le otorga la propia Constitución así como las Leyes Orgánica y de Funcionamiento específicas que regulan su actividad fiscalizadora y de enjuiciamiento.

6. CONCLUSIONES

Después de lo que se acaba de mencionar, podemos realizar unas cuantas conclusiones sobre los diferentes aspectos tratados en este breve estudio referido a la obligación jurídica general, verdadero principio general del derecho, consistente en que todos los gestores de bienes o fondos ajenos están obligados a rendir cuenta justificada de la aplicación que hayan hecho de los que tenían encomendados para gestionar:

- Se puede decir que la rendición de cuentas significa que las personas, los organismos y las organizaciones (de carácter públi-

co, privado y de la sociedad civil) tienen la responsabilidad del adecuado cumplimiento de sus funciones. En teoría, existen tres tipos de rendición de cuentas: diagonal, horizontal y vertical.

– En una época en la que, más o menos de forma permanente, se habla de la existencia de bolsas de corrupción en la sociedad, de la necesidad de transparencia en toda la actividad pública y de la necesidad de activar los controles, de la regulación del dinero de todos, no puede pasar desapercibida, la necesidad de activar los controles y fiscalización del empleo de fondos públicos.

– La rendición de cuentas es la operación que está obligada a realizar toda persona que tenga encomendada la administración de bienes ajenos, por la que expone el estado del patrimonio administrado y las gestiones realizadas para su conservación, con indicación de todo cuanto ha realizado en el desempeño de su cometido, de todo lo que ha pagado y de todo cuanto ha recibido, de todas las obligaciones que ha asumido frente a los terceros y de las que éstos asumieron frente a él.

– Debe resultar de la dación de cuentas –como ya precisó la Sentencia de la Sala 1ª del Tribunal Supremo de 28-10-1969– no sólo todo lo que el mandatario ha dado o recibido, sino el índice de todas las operaciones realizadas: venta, compra, custodia, procedimientos judiciales incoados y resultado obtenido, créditos acordados o recibidos, dilaciones o plazos concedidos, etc., de modo que pueda tener el mandante la demostración de toda la actividad desarrollada por el mandatario.

– La obligación de rendir cuentas es inherente al mandato, debiendo el mandatario rendir cuentas detalladas y justificadas, expresando los ingresos y los gastos, basándose en documentos y comprobantes (Sentencias de 25 de mayo de 1.950, 22 de enero de 1.957, 8 de febrero de 1.960, 26 de mayo de 1.966 y 24 de mayo de 1.975).

– La rendición de cuentas, es el efecto último a que se contrae el tracto sucesivo de la buena gestión de los intereses ajenos, agregándose, que, una vez terminada esa gestión, o bien, durante los periodos que fijen las instrucciones del mandante, entonces, procederá, la práctica de esa rendición de cuentas, con la que el mandatario exponga las resultas económicas de su gestión, especificando, por supuesto, tanto el activo como el pasivo, y en su caso, el saldo resultante que deberá, –en el supuesto de

que sea favorable a los mandantes– reintegrarlo en los términos convenidos, que es, lo que justamente se impone en citado art. 1720, por lo que su abono, sólo procederá, en el caso de que efectivamente lo haya.

– El denominado *juicio de residencia* la cuenta que se tomaba de los actos cumplidos por un funcionario público al terminar el desempeño de su mandato o cargo, realizándose, de manera particular, a los cargos del Nuevo Mundo. De forma general, todas las autoridades y funcionarios del Nuevo Mundo hispánico estuvieron sujetos a juicio de residencia –Consejeros de Indias, virreyes, presidentes, gobernadores de toda clase, intendentes, corregidores, alcaldes mayores, alcaldes ordinarios, oidores, alcaldes del crimen, fiscales (desde 1571 a 1760 lo fueron 159), protectores de indios, oficiales de la Real Hacienda (tesoreros, contadores, factores y veedores), ministros de los Tribunales de cuentas, regidores, jurados y alférez mayores y reales de los ayuntamientos, alguaciles varios, escribanos de todo orden, mandos militares y navales y, en suma, todo cargo que lleva aneja autoridad pública, propia o delegada–.

– Nadie podía ocupar un nuevo puesto sin estar residenciado del anterior, por lo que la residencia era trámite obligatorio para todo funcionario al terminar su mandato. Tuvieron sobresalientes defensores y sobre todo fueron unánimemente pedidas por el pueblo, que veía en ellas la eficaz salvaguardia –pese a los defectos humanos imprevisibles– contra los abusos de los gobernantes mayores y menores, y por la Corona, que en ellos tenía un magnífico medio para que las funciones públicas fueran realizadas a la perfección.

– La institución de la *visita* es sinónimo de inspección, trátese de la realizada a la actuación pública de un gobernante o funcionario que a la de un organismo colegiado indiano. Las características de las visitas son: inspección, tramitación secreta a cargo de un visitador con plena libertad de actuación; amplia, en cuanto a su extensión tópica; sin plazo fijo; encaminada comúnmente a averiguar el funcionamiento de una institución y de sus componentes y de las responsabilidades derivadas del cumplimiento o incumplimiento de su misión oficial.

– Hoy en día, con respecto a los integrantes del Poder Judicial, la obligación de rendir cuentas de su gestión y de lo realizado se encuentra en la obligación de confeccionar el denominado *Alarde*

al finalizar el desempeño de sus cargos por traslado o ascenso, aparte de la sujeción a *inspecciones* por el Servicio de Inspección del Consejo General del Poder Judicial, además de las atribuidas a los Presidentes de los Tribunales Superiores de Justicia, Presidentes de Audiencia, Magistrados y Jueces de ordinario y junto al resto de sus funciones. El sistema establecido recuerda, curiosamente a las residencias y a las visitas.

– El TS se ha pronunciado, reiteradamente, sobre el sometimiento a la responsabilidad contable por alcance exigida por el Tribunal de Cuentas de quienes no tienen la condición de cuentadantes y la conclusión alcanzada al respecto en las sentencias dictadas con fechas de 8 de noviembre de 2006, 17 de abril de 2008, 4 de febrero de 2009 y 24 de mayo de 2010 en los recursos de casación 4048/01, 7452/02, 10683/04 y 1520/2005, ha sido la de excluir dicha responsabilidad.

– Si la punibilidad del extraneus se admite sin discusión en la actualidad, teniendo ahora el debido soporte legal, no resulta razonable mantener que esta solución no resulta aplicable al ámbito de la jurisdicción del Tribunal de Cuentas, por falta de regulación específica, cuando le corresponde la fijación de la indemnización derivada de delitos que suponen menoscabo de caudales públicos, ante lo que disponen los artículos 18.2 de la LOTCU y 49.3 de la LFTCU.

– La jurisprudencia viene señalando (Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 8-7-2009) que se ha de estar a un concepto amplio de gestor de fondos públicos y de cuentadante, en su consecuencia, pero señala que un tercero que recibe indebidamente de una entidad subvencionada fondos procedentes de una subvención no tiene legitimación pasiva ante el Tribunal de Cuentas; y que, respecto de los cooperadores necesarios, se estima que el *extraneus* no puede ser responsable contable porque no concurre en él la condición de gestor de fondos públicos. Tal resolución, conocido como *caso FORCEM*, añadía al respecto que *la condición de gestor de fondos públicos sólo puede concurrir en quien tiene capacidad de disposición sobre ellos, lo que no se da en quien desarrolla una actividad limitada al asesoramiento*.

– De futuro, quizá convenga meditar sobre la posible extensión de la consideración de responsables contables, además, a los que con sus actos de cooperación necesaria hayan contribuido ineludiblemente a la producción del menoscabo de los fondos públi-

cos, generalmente por alcance. De tal manera que, al igual que ya ocurre en la doctrina penal con la malversación de caudales públicos, sean los *extraneus* cooperadores necesarios aunque no sean gestores públicos solidariamente responsables del reintegro junto con los gestores públicos responsables en calidad de cuentadantes.

– Como se ha destacado también desde la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 30-1-2012, *se ha abierto la puerta a una cierta valoración de la eficiencia por la jurisdicción contable en tanto que ha de tenerse en cuenta que de los hechos objeto de enjuiciamiento se deduzca despilfarro de los fondos públicos, o sea del dinero de todos los españoles.*

– Resultará clara la necesaria diferenciación a efectuar entre lo que sea eficiencia en el gasto público de las Administraciones, que puede llegar hasta un indeseado extremo constituido por el mismo despilfarro del dinero de los contribuyentes, con anómala aplicación en consecuencias nefastas, hasta qué se entienda, por el contrario, por el mero haz de decisiones políticas para cuya adopción está plenamente legitimado el responsable político situado al frente de la cúspide organizativa en cada caso por la voluntad de los electores en las periódicas elecciones propias de un sistema democrático moderno.

La reforma fiscal pendiente

Rafael Ortiz Calzadilla

Catedrático de Hacienda Pública

Vocal de la Comisión de Expertos para la Reforma
del Sistema Tributario Español

SUMARIO

El objetivo de este trabajo es ofrecer una síntesis de las medidas propuestas por la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español así como un análisis de la traslación que han tenido dichas medidas a las leyes de reforma fiscal. Incluye también reflexiones sobre aspectos del sistema fiscal sobre los que, a juicio del autor, debería profundizarse en aras de lograr la reducción de la economía sumergida en España donde radica gran parte del elevado nivel de fraude fiscal. La economía sumergida en España se estima en torno al 20 por 100 del PIB, aproximadamente el doble de la media de los países de la Unión Europea. La reducción de la economía sumergida y del fraude fiscal permitiría reducir el déficit público y, con ello, diseñar una reforma fiscal más amplia ya que el objetivo prioritario de consolidación fiscal ha condicionado tanto el trabajo de la Comisión como la reforma aprobada. El fraude fiscal y en el gasto público podría reducirse incrementando los recursos de la Agencia Tributaria y del Tribunal de Cuentas. Pero también los elevados tipos nominales de los impuestos personales y de las cotizaciones sociales son utilizados en ocasiones como argumentos que justifican o, al menos, explican el fraude fiscal. La discriminación fiscal en función de la Comunidad Autónoma de residencia o el gravamen de rentas imputadas tampoco contribuyen a la aceptación de la obligación contenida en el artículo 31 de la Constitución de contribuir al sostenimiento del gasto público a través de los impuestos.

PALABRAS CLAVE: Fraude; tipos impositivos nominales; tipos impositivos efectivos; cotizaciones sociales; economía sumergida.

ABSTRACT

The aim of this paper is to present a summary of the measures proposed by the Committee for the Tax Reform as well as how these measures have been included in the laws approved by the Spanish Parliament. It also contains an analysis of the topics of the Tax System that should be taken into consideration in order to achieve a reduction of the shadow economy where most of the fraud has its origin. Shadow economy in Spain amounts to around 20 per cent of the GNP that is double the average of that in the European Union. Reduction of the shadow economy and tax fraud would allow the reduction of public deficit with positive effects on the design of a Tax Reform without the constraints of the priority objective of reduction of public deficit which has been an important issue for the work of the Committee as well as for the approved Tax Reform. Tax and public expenditure fraud should be combated increasing the resources of the Revenue Agency and the Court of Audit services. Also high tax rates as well as those applied to social charges have been used by taxpayers to explain the high level of Tax fraud. The different tax charges depending on tax residence, as well as considering the use of dwelling houses as taxable income are also topics that should be revised in order to reduce tax fraud and also as a means to increase the number of taxpayers that contribute to finance public expenditure according to the duty established by the Spanish Constitution.

KEYWORDS: *Fraud; Nominal tax rates; Effective tax rates; Social charges; Shadow economy.*

1. INTRODUCCIÓN

El Consejo de Ministros aprobó el 5 de julio de 2013 un Acuerdo por el que se nombraba una Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español. En el citado Acuerdo se indicaba que *«con los fines de contribuir a la consolidación fiscal así como de coadyuvar a la recuperación económica de España y la creación de empleo en nuestro país, se considera necesario acometer una reforma legislativa que suponga una revisión del sistema tributario español en su conjunto»*.

Cuatro características fundamentales se planteaban en el citado Acuerdo: lograr un sistema tributario sencillo, de mayor simplicidad que el vigente; asegurar la suficiencia del sistema; favorecer el desarrollo económico del país; y el desarrollo social adoptando medidas que favorezcan particularmente a colectivos de especial protección y que estimulen el ahorro.

Finalmente el Acuerdo disponía que la Comisión de Expertos tendrá por objeto realizar un análisis del sistema tributario con el fin de formular propuestas para su reforma que deberán orientarse prioritariamente a potenciar la eficiencia de la economía española, el crecimiento de su producción y el empleo de su fuerza de

trabajo contando en todo caso con las restricciones que impone la vigente Ley de Estabilidad Presupuestaria.

La Comisión presentó su Informe en el mes de febrero de 2014 cumpliendo la previsión establecida en el Acuerdo del Consejo de Ministros que disponía que el referido Informe debería ser presentado antes de finalizar dicho mes.

El presente trabajo realiza un análisis del proceso de reforma fiscal en curso comprendiendo tres apartados referidos, el primero, a exponer las líneas básicas de la reforma del sistema tributario propuestas por la Comisión de Expertos. El segundo recoge las medidas de reforma legislativa propuestas por el Gobierno a las Cortes Generales que fueron aprobadas en noviembre de 2014. El tercero se dedica, por una parte, a realizar un análisis de las propuestas de la Comisión que no han sido recogidas en las medidas de reforma fiscal aprobadas en las Cortes y, por otra, medidas contempladas en el Informe de la Comisión con un carácter de aplicación diferida así como otras que no aparecen en el Informe de la Comisión por no haber contado con el consenso mayoritario de los miembros del órgano colegiado pero que el autor considera deberían ser objeto de estudio para completar la reforma fiscal. Este último apartado contiene lo que el autor denomina la *reforma fiscal pendiente* que da título al presente trabajo.

Dada la limitada extensión el presente trabajo contiene un análisis resumido tanto de las medidas propuestas en el Informe de la Comisión como de las contenidas en las disposiciones legislativas aprobadas en las Cortes Generales centrándose en el análisis de las medidas que no han sido recogidas en las citadas disposiciones generales por entender que constituyen aspectos del sistema tributario español que deberían ser objeto de reconsideración dada la trascendencia que pueden tener para el logro de los objetivos planteados en el Acuerdo del Consejo de Ministros en materia de desarrollo económico y social.

2. MEDIDAS DE REFORMA CONTENIDAS EN EL INFORME DE LA COMISIÓN

2.1. Composición y funcionamiento de la Comisión de Expertos

El nombramiento de la Comisión de Expertos tuvo gran trascendencia en los medios de comunicación y en las redes sociales con críticas no siempre ajustadas a la realidad. Por ello parece

oportuno dejar constancia escrita de algunas precisiones sobre la composición y el funcionamiento de la Comisión. La Comisión estaba formada en su mayor parte por Catedráticos universitarios con una amplia experiencia docente pero también con una dilatada experiencia profesional tanto en la Administración Tributaria como en el sector privado. Por tanto no se trataba de un grupo de académicos encerrados en sus despachos universitarios sin contacto con la realidad económica y social a la que se destinaban las propuestas contenidas en el Informe sino de profesionales conocedores de la realidad a la que pretendían servir. En segundo lugar, en la Comisión se plantearon propuestas que fueron objeto de muy amplios debates dada la heterogeneidad de opiniones existentes entre sus miembros. Por tanto tampoco se trataba de un grupo de personas homogéneas ideológicamente sino que sus miembros tenían opiniones muy distintas sobre algunos temas polémicos lo que incluso dio lugar a votos particulares algunos de los cuales fueron presentados por escrito y quedaron recogidos en un anexo del propio Informe. Y en tercer lugar, también parece justo indicar que los miembros de la Comisión dedicaron un gran esfuerzo intelectual durante bastantes meses para la preparación de un Informe riguroso y bien fundamentado realizado en forma totalmente gratuita ya que el propio Acuerdo del Consejo de Ministros disponía que el funcionamiento de la Comisión de Expertos «*no supondrá incremento de gasto público*». Por tanto parece oportuno dejar constancia de todo ello ya que más de un medio recogió críticas en el sentido de que el Gobierno dedicaba importantes recursos para retribuir a expertos en unos momentos en que hacía importantes recortes en otros ámbitos, comentarios totalmente incorrectos pues los miembros de la Comisión dedicaron tiempo y esfuerzo sin más retribución que la satisfacción moral de tratar de contribuir con sus conocimientos y experiencia a la mejora de la delicada situación económica y social del país.

2.2. Líneas básicas del Informe de la Comisión

Bajo las premisas establecidas en el Acuerdo del Consejo de Ministros la Comisión parte de un análisis de la situación del sistema tributario español para realizar sus propuestas que se puede resumir en los siguientes puntos:

- a) La ratio ingresos públicos sobre el PIB se redujo sustancialmente en España durante la crisis situándose en las más bajas de la Unión Europea. Dicha reducción se manifiesta en un menor

peso relativo de la imposición indirecta aunque también la imposición directa es inferior a los valores medios europeos. Por el contrario el peso relativo de las cotizaciones sociales es superior recayendo principalmente sobre los empresarios en mayor medida que en otros países.

b) Los impuestos sobre el consumo en 2011 tenían el menor peso relativo de todos los países de la Unión Europea que se ponía de manifiesto en una menor recaudación por IVA e impuestos especiales. La imposición medioambiental también presentaba un menor peso relativo al PIB respecto a los países de la Unión Europea.

c) La imposición sobre la propiedad tenía un peso relativo superior en España fundamentalmente basada en las transacciones más que en la propiedad inmobiliaria.

d) Los datos indicados contrastaban con el hecho de que los tipos nominales tanto en IVA, IRPF e Impuesto sobre Sociedades eran iguales o superiores a la media de la Unión Europea. Por tanto la menor recaudación se producía por el efecto de las exenciones, deducciones y especialmente del fraude fiscal lo que genera fuertes distorsiones sobre la eficiencia y la equidad.

e) Partiendo de este análisis básico la Comisión propone una reforma fiscal que considera relevante en el proceso de ajuste de la economía y en la mejora de su potencial de crecimiento a medio plazo. Para ello se plantea como objetivos básicos contribuir al proceso de consolidación fiscal y a mejorar la competitividad de la economía y al crecimiento del ahorro y del empleo.

f) El Informe parte de la situación económica adversa de la economía española con un nivel de desempleo muy elevado y de alto déficit público cuya reducción constituyen dos de los objetivos esenciales a medio plazo.

g) Por ello la reforma fiscal propuesta debe ser compatible con las proyecciones de déficit público del Gobierno en la Actualización del Programa de Estabilidad del Reino de España de 2013 que establecía que la ratio de ingresos públicos sobre PIB se mantendría en torno al 37-38% en el horizonte de 2016 mientras que los gastos públicos se reducirían desde el 43,3% de 2013 hasta el 39,7% en 2016.

h) De los datos anteriores se pone de manifiesto que el esfuerzo de reducción del déficit se concentrará especialmente en el ámbito del gasto público si bien el mantenimiento de los ingresos públicos en torno al 37-38% también constituye un importe reto confiando en que la mejoría del ciclo económico impulse el crecimiento de la recaudación.

i) El Informe de la Comisión recoge las recomendaciones de organismos internacionales como la Unión Europea, el Fondo Monetario Internacional y la OCDE que se centran en los siguientes puntos: que el objetivo de consolidación fiscal debe considerarse prioritario en la reforma fiscal; que se produzca un aumento del peso de la imposición indirecta ampliando los bienes y servicios gravados al tipo general del IVA y elevando los impuestos medioambientales al considerar que los impuestos directos disminuyen las posibilidades de crecimiento económico; que se reduzcan las múltiples exenciones, deducciones y regímenes especiales; que se aumente la imposición sobre la propiedad inmobiliaria reduciendo la que grava la transmisión; que se reduzcan las cotizaciones sociales; y que se intensifique la lucha contra el fraude fiscal.

j) En dicha línea el Informe de la Comisión propone una reforma que cumple el compromiso de consolidación presupuestaria considerando que, en principio, debe ser neutral en términos recaudatorios pero afectando a la estructura y composición de los impuestos pero que también debe tener efectos positivos sobre la producción y el empleo y contribuir a la reducción del déficit público.

k) Las propuestas contenidas en el Informe tratan de desplazar la carga tributaria desde la imposición directa hacia la indirecta por los efectos positivos sobre la eficiencia, la competitividad, el crecimiento y el empleo. Asimismo contiene propuestas encaminadas a la ampliación de las bases imponibles de todos los tributos reducidas por la existencia de múltiples exenciones, deducciones y bonificaciones.

l) Las propuestas van encaminadas a que los ahorros recaudatorios derivados en forma inmediata sobre los contribuyentes gracias a reducciones importantes en las tarifas de los impuestos directos y de las cotizaciones sociales tengan un efecto positivo sobre la producción y el empleo.

m) La reforma fiscal propuesta por la Comisión se articula en dos bloques: el primero plantea una reforma de los tributos principales que debe ser neutral desde el punto de vista recaudatorio y sin reducciones sustanciales en las cotizaciones sociales. El segundo bloque propone una importante reducción de las cotizaciones sociales de los empleadores compensada con incrementos de la imposición indirecta que produzca una «devaluación fiscal» con efectos positivos sobre el sector exterior.

2.3. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El Informe parte de la base de que este tributo se caracteriza por la aplicación de tipos marginales elevados y por tener una tarifa con un excesivo número de tramos; por la existencia de numerosas exenciones y deducciones; y por la falta de neutralidad en el cómputo de los rendimientos gravados y el tratamiento de los instrumentos de ahorro. Para reducir los efectos negativos producidos por los aspectos mencionados la reforma debe reducir las exenciones y deducciones ampliando la definición de la base del impuesto que permita una reducción importante en los tipos impositivos y una simplificación de la tarifa. Las principales medidas contenidas en el Informe se pueden resumir en los siguientes puntos:

- a) Se propone la eliminación de la exención parcial de dividendos; de la entrega a los trabajadores de acciones de la propia empresa a precios inferiores a los de mercado; y de las cantidades por seguros médicos de enfermedad.
- b) La disminución de la tarifa progresiva justifica la disminución del 40% al 30% de la reducción aplicable a los rendimientos irregulares fundamentada en la aplicación de una tarifa progresiva anual a rentas plurianuales.
- c) Se propone una cuantía única de reducción por rendimientos de trabajo para compensar los gastos de difícil justificación y así ampliar la base del impuesto.
- d) La Comisión propuso la exclusión de los rendimientos imputados por utilización de bienes inmuebles para uso propio pero plantea diferirla hasta que se produzca una profunda revisión del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Mientras tanto se propone ampliar la imputación de dichos rendimientos a la vivienda habitual para ampliar la base del impuesto.

- e) Para aplicar a los rendimientos del capital inmobiliario un trato similar a los del capital mobiliario se propone que se integren en la base del ahorro.
- f) En los rendimientos de actividades económicas se propone la supresión del método de estimación objetiva por considerar que la aplicación de los módulos genera importantes bolsas de elusión. La estimación directa simplificada se propone aplicarla solo en actividades con un volumen anual muy reducido.
- g) Mantener el sistema dual de base imponible: base general gravada por la tarifa progresiva e integrada por los rendimientos de trabajo y de actividades y base del ahorro gravada con un tipo fijo integrada por los rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario y por las ganancias y pérdidas de capital. En la base del ahorro se propone la compensación de las pérdidas de capital con los rendimientos de capital aunque se limite temporalmente para evitar una caída excesiva de la recaudación.
- h) Eliminar la corrección monetaria en el cálculo de las ganancias patrimoniales inmobiliarias fundamentándose en que no se aplica en los rendimientos de los depósitos a plazo ni en las ganancias de capital de activos mobiliarios.
- i) La Comisión propuso mantener el tratamiento fiscal de los fondos de pensiones dado el fuerte ritmo de envejecimiento de la población española ampliándolo a las cuentas de ahorro que cumplan con determinados requisitos. Se propone revisar los límites de deducibilidad acomodándolos a las cuantías admitidas en los países de nuestro entorno.
- j) Para facilitar la conciliación familiar en los casos de que ambos cónyuges trabajen se propone revisar la cuantía de los mínimos personales y familiares por hijos menores de tres años.
- k) Para evitar los efectos negativos en términos recaudatorios se propone la eliminación en un plazo largo la deducción por préstamos para la adquisición de la vivienda habitual antes de la desaparición de dicho incentivo fiscal así como la revisión de las deducciones aplicadas por las Comunidades Autónomas con el fin de evitar distorsiones para la unidad de mercado.
- l) En cuanto a la estructura de la tarifa progresiva se propone reducir hasta un máximo de tramos de cuatro así como los tipos marginales que no deberían superar los existentes como media

en los países de la Unión Europea. Para la tarifa de la base del ahorro se propone un tipo único que debería coincidir con el tipo aplicable al primer tramo de la tarifa general.

2.4. Impuesto sobre la Renta de No Residentes

Las medidas propuestas por la Comisión tratan de acercar el régimen fiscal español al vigente en otros países competidores para la atracción de turismo residencial dada la importancia que tiene para contribuir a desestacionalizar la actividad económica en las regiones costeras; favorecer la inversión inmobiliaria; la atracción de empresas y talento a España; y la adecuación de dicho régimen fiscal a la normativa europea. Las medidas propuestas tratan de mejorar el régimen fiscal para los extranjeros residentes no habituales que se resumen en los siguientes puntos:

- a) Ampliar el ámbito subjetivo a los supuestos de desplazamiento del extranjero por contratos de trabajo, actividades económicas sin establecimiento permanente; administradores o accionistas significativos; pensionistas; y perceptores de rentas mobiliarias e inmobiliarias.
- b) Eliminar el requisito de que las retribuciones no superen la cuantía de 600.000 euros anuales.
- c) Eliminar el requisito de que las rentas generadas fuera de España sean inferiores al 15% de sus rentas del trabajo o situar dicho requisito en el 50%.
- d) Reducir a 5 años el requisito de que el contribuyente no haya sido residente en España antes de su desplazamiento a España y ampliar a 10 años la aplicación de este régimen fiscal.
- e) Suprimir la imputación de rentas inmobiliarias a estos contribuyentes.
- f) Aplicar el tipo mínimo del impuesto a las pensiones y haberes pasivos.
- g) Aplicar la reducción establecida por la transmisión mortis causa de la vivienda habitual.
- h) Simplificar o eximir de la declaración de datos en los casos en que se considere no son relevantes para la lucha contra el fraude fiscal, blanqueo de capitales o prevención de terrorismo.

- i) Simplificar el proceso administrativo para la obtención de NIE eliminando los trámites en las Comisarias de Extranjeros cuando el no residente no vaya a desplazarse a España ni vaya a realizar actividad económica en nuestro país.

2.5. Impuesto sobre Sociedades

Los aspectos negativos apreciados en este tributo se pueden sintetizar en la forma siguiente: tipos impositivos nominales elevados coexistiendo con tipos efectivos reducidos provocados por la existencia de numerosas deducciones; existencia de dos tipos impositivos nominales aplicables según el volumen de negocios lo que desincentiva el crecimiento de las empresas e incentiva la ocultación fiscal; y el incentivo a la financiación mediante deuda frente a la emisión de capital propio por el trato fiscal más favorable del endeudamiento. Para corregir los efectos negativos citados las propuestas de la Comisión se pueden resumir en la forma siguiente:

- a) Como objetivo principal se plantea acercar los tipos efectivos a los nominales para favorecer las decisiones de inversión impidiendo estrategias empresariales motivadas por razones fiscales. Para ello se proponen medidas encaminadas a reducir el tipo impositivo nominal para lo cual es necesario una revisión y eliminación de algunas de las deducciones fiscales existentes.
- b) La Comisión propuso una reducción del tipo nominal del 30% que es uno de los más elevados de nuestro entorno hasta el 20% realizada en etapas con una posición temporal intermedia del 25%.
- c) El régimen especial beneficioso para empresas de reducida dimensión supone un desincentivo para el crecimiento de dichas empresas eliminando las ventajas de las economías de escala por lo que se propone su desaparición.
- d) El fuerte endeudamiento de la empresa española se ve incentivado fiscalmente por el tratamiento favorable de dicha forma de financiación frente a la realizada con capitales propios. La Comisión analizó la limitación ya establecida a la deducción de gastos financieros proponiendo la consideración como no deducibles los gastos financieros que supongan un exceso de endeudamiento sobre el equilibrio entre fondos propios y deudas respecto al total de activos manteniendo un umbral de deducibilidad de un millón de euros.

- e) Revisión de los coeficientes de amortización del activo material simplificándolos y ajustándolos a la vida útil de los activos manteniendo la limitación existente de la deducción de las amortizaciones al 70% hasta que se realice dicha revisión. En esta materia propuso la eliminación de los regímenes de libertad de amortización y de amortización acelerada.
- f) Para la amortización del fondo de comercio y del activo intangible de vida útil indefinida propuso establecer un porcentaje de deducción reducido en ambos casos. Asimismo propone que las pérdidas contables no realizadas no sean objeto de deducción fiscal hasta la enajenación o baja del activo.
- g) Establecer una tributación mínima en el régimen de exención para evitar la doble imposición internacional por el impuesto extranjero que grave a la entidad participada que podría fijarse en el tipo más bajo del impuesto en la Unión Europea.
- h) Eliminación de las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica; por reinversión de beneficios extraordinarios; por inversiones medioambientales; y por creación de empleo por considerarlas poco eficientes y suponer un elevado coste en términos recaudatorios.

2.6. Reforma de la imposición patrimonial

Un análisis de la situación en España pone de manifiesto que la imposición patrimonial es superior a la media comunitaria pero debido más a la imposición sobre transacciones inmobiliarias que a la tributación sobre la propiedad que se manifiesta en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en el Impuesto sobre el Patrimonio. En cuanto a las transacciones la tributación se manifiesta en el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en caso de transmisiones onerosas y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando la adquisición es a título gratuito. Las propuestas se pueden resumir en:

- a) La eliminación definitiva del Impuesto sobre el Patrimonio dado que es un tributo no contemplado en la mayoría de los países de nuestro entorno; tiene efectos negativos sobre el ahorro; presenta una reducida aportación en términos recaudatorios; y no contribuye a la equidad por las posibilidades de deslocalización fiscal de los patrimonios elevados lo que incentiva la elusión.

b) Mantenimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para favorecer la equidad del sistema tributario. A tal fin propone la aplicación de una tributación mínima en todo el territorio nacional con tipos reducidos entre el 4 y el 10% y un mínimo exento para dotar de progresividad al tributo.

c) Para ampliar la base del Impuesto sobre Sucesiones se propone eliminar o revisar las cuantías de las múltiples reducciones existentes por parentesco; seguros de vida; adquisición de empresas familiares; vivienda habitual y patrimonio histórico artístico, medida que quedaría compensada por la drástica reducción del tipo impositivo que se indica en el apartado anterior.

d) Para evitar la sobreimposición que se da con la aplicación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en la segunda o posteriores entregas de inmuebles que ya han sido gravados en el Impuesto sobre el Valor Añadido se plantea la eliminación o una reducción importante del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

2.7. Impuesto sobre el Valor Añadido

La Comisión parte de un análisis de la situación de este tributo en relación con el peso que el mismo tiene en los demás países de la Unión Europea en términos recaudatorios. En el momento de redacción del Informe España ocupaba el último puesto en recaudación de IVA en porcentaje del PIB de todos los países de la Unión a pesar del importante incremento del tipo general producido en nuestro país al pasar del 18 al 21 por 100. La causa se puede localizar en el efecto de los bienes y servicios a los que se aplican los tipos reducidos y de las exenciones. Del estudio del tema por parte de la Comisión se puso de manifiesto lo siguiente:

a) El tipo superreducido se aplica a bienes de primera necesidad por lo que aumentarlo tendría efectos negativos desde el punto de vista social ya que afectan a los sectores más desfavorecidos desde el punto de vista económico. Por ello se planteó que a medio plazo se estudie que los bienes y servicios a los que se aplican los tipos superreducidos y reducidos pasen a tributar al tipo general instrumentando mecanismos de compensación a través de prestaciones a los contribuyentes de rentas bajas.

b) En relación con el tema citado se plantea hacer una excepción con la vivienda que debería mantener el tipo reducido ya

que la aplicación del tipo general sería muy negativo dado el importante volumen de vivienda nueva sin vender y el ya elevado peso de la imposición sobre las transacciones inmobiliarias que se considera menos eficiente que gravar en forma recurrente la propiedad.

c) Los servicios turísticos también deberían constituir una excepción a la propuesta de aplicarles el tipo general por los efectos negativos que tendría sobre la competitividad del sector dado que la mayoría de los países competidores mantienen un tipo reducido a estos servicios. Únicamente sería planteable un incremento del tipo si se produce una importante reducción en las cotizaciones sociales dado que el sector es fuertemente intensivo en mano de obra.

d) Se planteó otra excepción al paso de todas las operaciones a tipo general para los servicios de transporte público dado su impacto sobre la oferta de trabajo.

e) La mayoría de las exenciones aplicadas en España vienen impuestas por la normativa comunitaria por lo que la Comisión se limita a proponer la eliminación de aquellas exenciones de carácter facultativo que los Estados Miembros pueden decidir sobre su aplicación.

f) Por último la Comisión propone la eliminación del régimen especial del recargo de equivalencia y una reducción de la aplicación del régimen simplificado dadas las importantes bolsas de elusión fiscal que generan dichos regímenes.

2.8. Impuestos Especiales e imposición medioambiental

La Comisión ha realizado un detenido estudio de estos tributos dado el reducido peso que tienen en comparación con otros países comunitarios y la compleja regulación vigente en España. En resumen las propuestas se centran en:

a) Para los impuestos especiales sobre tabaco y alcohol propone una revisión periódica para mantener el peso del tributo respecto al precio dado el componente específico y no ad valorem de estos tributos y con el fin de restringir el consumo de productos perjudiciales para la salud de los ciudadanos.

b) Para los impuestos medioambientales, la modificación de la fiscalidad de la energía estableciéndola en función de las emisio-

nes de dióxido de carbono y del contenido energético para mantener la neutralidad fiscal en la elección de los consumidores de las diversas fuentes energéticas.

c) En este sentido la Comisión sigue los criterios de la Propuesta de Directiva europea sobre Fiscalidad Energética y propone equiparar el tipo del gasóleo al de la gasolina y el cambio del tipo impositivo.

d) Propone sustituir la base del Impuesto sobre la Electricidad por el número de kilovatios/hora consumidos así como la supresión del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica.

e) Otra propuesta en este tema se refiere a la reforma conjunta del Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y del Impuesto sobre Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos.

f) Sustitución de los actuales Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica e Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte por un Impuesto Ambiental sobre el Uso de Vehículos de Tracción Mecánica.

g) Eliminación de los numerosos impuestos y cánones establecidos por las Comunidades Autónomas que tienen pocos o nulos efectos medioambientales por lo que carecen de justificación como ocurre con los impuestos sobre grandes superficies, canon eólico e impuesto sobre agua embalsada.

h) Por último se propone la eliminación del impuesto sobre depósitos bancarios o que se considere indelegable a las Comunidades Autónomas así como determinadas correcciones en el impuesto sobre primas de seguro.

2.9. Reforma de las cotizaciones sociales: la devaluación fiscal

España se caracteriza por el importante peso que tienen las cotizaciones sociales superior a la media de la Unión Europea recayendo especialmente sobre los empresarios. Partiendo de dicha situación la Comisión propone:

a) Aumentar el carácter contributivo aproximando el actual sistema a un impuesto sobre nóminas salariales como impuesto directo sobre el trabajo.

b) Estudiar las bonificaciones existentes en las cotizaciones a la Seguridad Social por considerar que tienen efectos reducidos sobre la creación de empleo proponiendo se apliquen solamente a colectivos especialmente desfavorecidos en el mercado de trabajo cuando no se puedan articular otros mecanismos.

c) Estudiar una reducción general de los tipos de cotización para favorecer la creación de empleo disminuyendo el coste del factor trabajo para el empleador lo que supone de hecho una devaluación interna mejorando la competitividad de la empresa española en los mercados exteriores. Esta reducción solo sería posible compensándola con un incremento de los impuestos indirectos. La mejoría de la competitividad solo sería posible si no se produce simultáneamente un incremento salarial o de los márgenes empresariales.

d) La devaluación interna debería plantearse una vez analizado el impacto de la reducción de las cotizaciones sociales sobre la financiación de la Seguridad Social a cuyo fin podrían estudiarse incorporando otras vías de financiación que garanticen dicha financiación o sacando del ámbito de la Seguridad Social prestaciones que puedan ser financiadas con el sistema tributario general.

2.10. Lucha contra el fraude fiscal

El fraude fiscal constituye un fenómeno perturbador con graves secuelas para la equidad beneficiando exclusivamente a los defraudadores; genera una mala asignación de recursos; altera la competencia en el mercado; y disminuye la recaudación potencial obligando al establecimiento de tipos impositivos elevados. Dados los efectos perniciosos del fraude se proponen las siguientes medidas:

a) El fraude debe combatirse tanto con medidas preventivas como represivas. En cuanto a las primeras considera que es importante el convencimiento de los contribuyentes de la existencia de una relación equilibrada entre impuestos soportados y bienes y servicios recibidos pero la imposibilidad de exclusión del consumo de dichos bienes convierte a los defraudadores en usuarios gratuitos de bienes y servicios financiados con gasto público.

b) La reducción de los tipos impositivos supone reducir también el incentivo al fraude al quedar reducida la utilidad deriva-

da del mismo. Por ello la Comisión considera que sus propuestas de reducción de tipos impositivos pueden coadyuvar a la reducción del déficit.

c) Otra forma de reducir el fraude es aumentar la probabilidad de su descubrimiento para lo cual es importante que la Administración Tributaria disponga de medios suficientes para la lucha contra el fraude.

d) Las sanciones tributarias deberían orientarse para potenciar los aspectos de estigma social que toda sanción debe tener en la sociedad.

e) Reforzar el control patrimonial de los contribuyentes de capacidad económica más elevada mediante la utilización de las bases de datos existentes sobre inmuebles, vehículos, capitales mobiliarios y transacciones financieras.

f) La eliminación de los métodos objetivos de estimación de bases en IRPF puede contribuir a la reducción del fraude fiscal así como el régimen de recargo de equivalencia en el IVA y el reforzamiento del control cruzado de operaciones así como de las operaciones intracomunitarias.

g) También se contempla la posibilidad de establecer «recompensas tributarias» para incentivar la exigencia de facturas a los destinatarios de prestaciones servicios como ejecuciones de obra en viviendas.

2.11. Imposición descentralizada, unidad de mercado y neutralidad fiscal

España es uno de los países de la OCDE con un grado de descentralización político-administrativa más elevada contando las Comunidades Autónomas con competencias importantes tanto en materia de gasto como de ingresos públicos. En este sentido tienen competencias normativas en la regulación de los impuestos incluyendo la posibilidad de establecer tributos propios y en la fijación de los tipos autonómicos de los impuestos estatales cedidos total o parcialmente. El Acuerdo del Consejo de Ministros incluye el encargo a la Comisión del análisis de la incidencia del actual sistema de financiación autonómica sobre la unidad de mercado interior o sobre la neutralidad económica. Dicho análisis se puede resumir en los puntos siguientes:

- a) La descentralización de gastos e ingresos públicos es muy elevada en España situándose entre los primeros en materia de gasto respecto a los países de la OCDE y en materia de ingresos la descentralización es aún superior.
- b) La descentralización de los ingresos hay que entenderla no solo en cuanto a los porcentajes de tipos en los ingresos cedidos a las Administraciones subcentrales sino también en las competencias para la definición de los hechos imposables.
- c) La descentralización fiscal supone la aparición de importantes diferencias entre Comunidades Autónomas que pueden ocasionar perturbaciones en la unidad de mercado interior e incluso en las decisiones de inversión de los ciudadanos así como provocar la deslocalización de actividades y personas afectando negativamente al principio de neutralidad fiscal.
- d) La descentralización resulta adecuada cuando los factores productivos carecen de movilidad como es el caso de los inmuebles pero no cuando se trate de actividades que pueden verse distorsionadas por las diferencias derivadas de dicha descentralización. Se recomienda una valoración de las facultades normativas cedidas a las Comunidades Autónomas.
- e) La cesión del 50 por 100 del IRPF parece adecuada considerando que la tarifa y los mínimos personales y familiares pueden ser los mejores instrumentos para ceder capacidad normativa siempre que los tipos establecidos por las Comunidades Autónomas no sea superiores a los propuestos como límite deseable en el Informe de la Comisión.
- f) Se considera recomendable la cesión de competencia normativa para el establecimiento del copago sobre los servicios públicos competencia de las Comunidades Autónomas para mejorar la financiación de dichos servicios.
- g) La abundante y compleja normativa sobre tributos medioambientales produce una dispersión legislativa que afecta negativamente a la unidad del mercado y a la neutralidad fiscal por lo que se propone una revisión de dichos tributos.
- h) En el caso concreto de tributos estatales cedidos totalmente a las Comunidades Autónomas se propone, como ya se ha indicado, la eliminación del Impuesto sobre el Patrimonio dados los efectos negativos que produce y su inexistencia en muchos paí-

ses y el mantenimiento del Impuesto sobre Sucesiones con unos tipos mínimos y máximos de tributación.

i) La Comisión considera que la gestión de los tributos debe mantener un grado importante de centralización sin perjuicio de los mecanismos de coparticipación con las Comunidades Autónomas.

j) Para el establecimiento de nuevos tributos por las Comunidades Autónomas la Comisión propone que se amplíe la coordinación ex ante dentro del Consejo de Política Fiscal y Financiera para verificar si los nuevos tributos propuestos están ya establecidos por el Gobierno central, si afectan a la libre circulación de personas, mercancías, servicios o capitales y si obstaculizan las transacciones.

3. MEDIDAS DE REFORMA FISCAL APROBADAS POR LAS CORTES GENERALES

Una vez recibido el Informe de la Comisión de Expertos en marzo de 2014 el Gobierno anunció que acometería la reforma fiscal en dos fases. La primera quedó plasmada en sendos proyectos de ley recogiendo las medidas de reforma que afectan a los principales tributos como son los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y Renta de No Residentes; Sociedades; y Valor Añadido difiriendo la segunda fase hasta que se replantease la financiación de las Comunidades Autónomas ya que afectarían a tributos totalmente cedidos como son los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, Patrimonio, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y otros tributos autonómicos y locales.

A continuación recogemos un resumen de las medidas de carácter más general contenidas en la primera fase de la reforma fiscal propuesta por el Gobierno y aprobada por las Cortes Generales en noviembre de 2014 con entrada en vigor la mayoría de ellas en 2015.

3.1. Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Las medidas de reforma están contenidas en la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que modificó la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes,

aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. Las principales medidas contenidas en dicha ley pueden resumirse en la forma siguiente:

- a) Se mantiene la estructura básica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se introducen modificaciones con las que se pretende avanzar en términos de eficiencia, equidad y neutralidad, sin dejar de atender al principio de suficiencia.
- b) Para los rendimientos del trabajo se ha revisado la reducción general integrándose en la misma la deducción en cuota por obtención de dichos rendimientos, al tiempo que se eleva su importe para los trabajadores de menores recursos que podrán minorar su rendimiento del trabajo en una cuantía fija de 2.000 euros en concepto de otros gastos, importe que se sigue incrementando en los casos de aceptación de un puesto de trabajo en otro municipio o de trabajadores activos con discapacidad.
- c) Se ha revisado la exención aplicable a las indemnizaciones por despido y la exención vinculada a la entrega de acciones gratuitas a los trabajadores de la propia empresa en la que trabajan para evitar que sea una fórmula fundamentalmente utilizada para retribuir a los trabajadores de mayor renta.
- d) Para mejorar el medio ambiente, se reduce la tributación de los rendimientos del trabajo en especie derivado de la cesión de uso de vehículos menos contaminantes.
- e) En consonancia con la rebaja de tipos marginales, se minorará del 40 al 30 por ciento la reducción aplicable a los rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.
- f) Se revisa el método de estimación objetiva aplicable en la determinación del rendimiento neto de determinadas actividades exigiendo, a partir de 2016, nuevos requisitos para su aplicación.
- g) Para los trabajadores por cuenta propia se incrementa la reducción actualmente existente al tiempo que se ha creado una reducción general para el resto de autónomos de menores recursos, absorbiendo ambas reducciones, al igual que en el supuesto de los trabajadores por cuenta ajena, la deducción por percepción de rendimientos de actividades económicas.

- h) Se ha suprimido la exención aplicable a los perceptores de dividendos y la compensación fiscal aplicable únicamente a los perceptores de determinados rendimientos del capital mobiliario.
- i) Se revisa el tratamiento fiscal de las reducciones de capital social con devolución de aportaciones y del reparto de la prima de emisión de acciones así como el derivado de la venta de derechos de suscripción, homogenizándose su tratamiento entre entidades cotizadas y no cotizadas.
- j) Se han suprimido los denominados coeficientes de abatimiento existentes a través de una sucesión de regímenes transitorios desde el año 1996 y los coeficientes de corrección monetaria aplicables exclusivamente a la tributación de bienes inmuebles
- k) En materia de previsión social, se sigue manteniendo el esquema actual de tributación que permite diferir parte del salario o beneficio empresarial al momento del cumplimiento de la contingencia prevista en la normativa de planes de pensiones, pero se unifican y aproximan los límites de reducción a las aportaciones reales efectuadas por la mayoría de los contribuyentes, salvo en el caso de los sistemas de previsión social constituidos a favor del cónyuge cuyos límites de reducción se incrementan.
- l) Se crea un nuevo instrumento dirigido a pequeños inversores denominado Plan de Ahorro a Largo Plazo con exención de las rentas generadas por la cuenta de depósito o el seguro de vida a través del cual se canalice dicho ahorro siempre que aporten cantidades inferiores a 5.000 euros anuales durante un plazo al menos de cinco años.
- m) Se incentiva la constitución de rentas vitalicias aseguradas por mayores de 65 años, declarando exenta la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de cualquier elemento patrimonial, siempre que el importe obtenido en la transmisión se destine a constituir una renta de tal naturaleza.
- n) Se incorporan en la base imponible del ahorro las ganancias y pérdidas patrimoniales cualquiera que sea el plazo de permanencia en el patrimonio del contribuyente, al tiempo que se podrán compensar en la base del ahorro rendimientos con ganancias y pérdidas patrimoniales, de forma progresiva y con determinadas limitaciones.

- o) La tarifa aplicable a la base general se reduce tanto en el número de tramos, de los siete actuales a cinco, como los tipos marginales aplicables. Para el ejercicio 2016, se efectúa una segunda rebaja de los tipos marginales.
- p) La tarifa aplicable a la base liquidable del ahorro reduce los marginales de cada uno de los tramos, que se intensifica para el ejercicio 2016.
- q) En el tratamiento fiscal de la familia, se respeta tanto el concepto de mínimo personal y familiar, como su forma de integración en el Impuesto. De esta forma, la elevación del mínimo personal y familiar permite incrementar de forma significativa la progresividad del mismo. Se eleva tanto el importe del mínimo personal, incluido cuando el contribuyente tenga una edad superior a 65 o 75 años, como el correspondiente a los ascendientes y descendientes que convivan con aquél. Al mismo tiempo, se incrementan los importes del mínimo aplicable a las personas anteriormente señaladas con discapacidad, así como en los supuestos en que además sean trabajadores activos.
- r) Con la finalidad de reducir la tributación de los trabajadores con mayores cargas familiares, se aprueban tres nuevas deducciones en la cuota diferencial que operarán de forma análoga a la actual deducción por maternidad, esto es, como auténticos impuestos negativos. De esta forma, los contribuyentes que trabajen fuera del hogar y tengan ascendientes o descendientes con discapacidad a su cargo, o formen parte de una familia numerosa, podrán practicar una deducción en la cuota diferencial de hasta 1.200 euros anuales por cada una de dichas situaciones, deducción que además es perfectamente compatible con la actual deducción por maternidad.
- s) Se suprime la deducción por alquiler, homogenizando el tratamiento fiscal de la vivienda habitual entre alquiler y propiedad y se articula un régimen transitorio para los alquileres de vivienda efectuados con anterioridad a 2015 de manera que la supresión sólo afectará a nuevos alquileres.
- t) Se refuerzan los requisitos para aplicar la transparencia fiscal internacional y se establece la tributación de las ganancias tácitas derivadas de acciones o participaciones en entidades relevantes que se pondrá de manifiesto en los supuestos en los que el contribuyente traslade su residencia fiscal a otro país antes de enajenar dicha cartera.

3.2. Régimen fiscal de no residentes

En el Impuesto sobre la Renta de no Residentes las medidas de reforma se plantean como objetivo adecuarlo al marco normativo comunitario, acompañarlo a los cambios que se contemplan en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas así como reforzar la seguridad jurídica. También se introducen modificaciones en otras normas que pueden afectar a los no residentes en los Impuestos sobre Sucesiones y Patrimonio que se desarrollan en forma resumida en los apartados siguientes:

a) Desde la óptica comunitaria se distingue, para los contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente, entre personas físicas o personas jurídicas, estableciendo los gastos deducibles para el cálculo de la base imponible, por remisión a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, respectivamente.

b) Se incluye un nuevo supuesto por el que se permite, a contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, optar por tributar como contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a los que se quiere garantizar que puedan disfrutar, al igual que los contribuyentes residentes, de la exención de un determinado importe mínimo de su renta.

c) Para favorecer la libre circulación de los ciudadanos dentro de la Unión Europea, se permite al contribuyente no residente que quede excluida de gravamen la ganancia patrimonial que obtenga con motivo de la transmisión de la que haya sido su vivienda habitual en territorio español, siempre que el importe obtenido en la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual.

d) Se introducen determinadas modificaciones consecuencia de las medidas introducidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades, en especial, las que afectan a los tipos de gravamen, siendo relevante señalar que para los contribuyentes sin establecimiento permanente se establece un tipo general del 24 por 100 mientras que para los residentes en otros Estados de la Unión Europea el tipo será del 19 por 100, coincidente con el tipo marginal más bajo de la tarifa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Adicionalmente, se equipara el tipo de gravamen aplicable a los esta-

blecimientos permanentes al que corresponda en el Impuesto sobre Sociedades.

e) Se modifican las cláusulas anti-abuso, en cuanto a la no aplicación de la exención de los beneficios distribuidos por sociedades residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea y de los cánones pagados por sociedades residentes en territorio español a sus sociedades asociadas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.

f) Se adaptan determinados aspectos de la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes, aplicable a los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España en relación a los beneficios empresariales.

g) Se modifica la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, con la finalidad de luchar contra el fraude fiscal y la elusión tributaria modificando los criterios que se pueden tener en cuenta para considerar que un determinado país o jurisdicción tenga la consideración de paraíso fiscal.

h) Se modifica la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a resultas de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014, que ha determinado que el Reino de España ha incumplido el ordenamiento comunitario al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de los no residentes.

i) Se modifica la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, para introducir reglas que permitan un tratamiento similar entre residentes y no residentes, que sean residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

3.3. Reforma del Impuesto sobre Sociedades

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, aprobó la reforma del Impuesto sobre Sociedades. Los principios inspiradores de la reforma y las medidas en forma resumida se recogen a continuación:

a) Se plantean como objetivos de la reforma reforzar la neutralidad, igualdad y justicia de manera que la aplicación de los tributos no genere alteraciones sustanciales del comportamiento

empresarial. El Impuesto sobre Sociedades sigue manteniendo su carácter neutral e igualitario. Como ejemplo se destaca la aproximación entre el tratamiento de la financiación ajena y propia, la aproximación entre el tipo de gravamen nominal y el efectivo o la eliminación de incentivos fiscales.

b) Incremento de la competitividad económica. La reducción del tipo de gravamen general, del 30 al 25 por ciento, constituye un elemento primordial en la consecución de este objetivo.

c) Simplificación del Impuesto que contribuya al mejor cumplimiento de la norma. En este punto se mencionan medidas como la simplificación de las tablas de amortización, la racionalización de las normas aplicables a las operaciones vinculadas, la eliminación de diferentes tipos de gravamen, en consonancia con las recomendaciones de organismos internacionales, o la aplicación de un régimen de exención generalizado en las rentas procedentes de participaciones significativas.

d) Adaptación de la norma al derecho comunitario. En este sentido requiere una especial consideración el tratamiento del sistema de eliminación de la doble imposición equiparando el tratamiento de las rentas internas e internacionales. Igualmente, las modificaciones realizadas en los regímenes especiales de consolidación fiscal y reestructuraciones pretenden, entre otros objetivos, favorecer el cumplimiento de la indispensable compatibilidad con el ordenamiento comunitario.

e) Estabilidad de los recursos y consolidación fiscal. En este sentido, se adoptan medidas para ampliar la base imponible del Impuesto, como es el caso de la extensión de la no deducibilidad del deterioro de valor a todos los elementos patrimoniales del inmovilizado empresarial, o las modificaciones introducidas en la limitación a la deducibilidad de gastos financieros y la eliminación de determinadas deducciones.

f) Endeudamiento-capitalización. En el año 2012 se introdujo una limitación en la deducibilidad de gastos financieros, estableciendo un criterio específico de imputación temporal distinto al contable, con la finalidad de favorecer indirectamente la capitalización empresarial. Resulta necesario incidir en la neutralidad en la captación de financiación empresarial, estabilizando una balanza que durante mucho tiempo se ha inclinado a favor de la financiación ajena. En este objetivo incide especialmente la nue-

va reserva de capitalización, así como las modificaciones que se incorporan en el tratamiento de los gastos financieros.

g) Seguridad jurídica. La reforma trata, asimismo, de incrementar la seguridad jurídica necesaria en una norma de esta naturaleza. Las características especiales de este Impuesto, que trata de proporcionar un marco jurídico en una realidad económica tan cambiante, hacen necesario intentar reducir la litigiosidad. Esta Ley recoge criterios doctrinales y jurisprudenciales, y aclara cuestiones que generan o puedan generar una conflictividad no deseada, garantizando la transparencia necesaria para acometer cualquier decisión de inversión.

h) Lucha contra el fraude con medidas que favorezcan una efectiva lucha contra el fraude fiscal, no solo a nivel interno sino en el ámbito de la fiscalidad internacional. La presente reforma anticipa medidas encaminadas a este objetivo, como es el caso del tratamiento de los híbridos, o las modificaciones realizadas en materia de transparencia fiscal internacional y en las operaciones vinculadas.

i) Se incorpora el concepto de actividad económica, que no presenta diferencias relevantes respecto al concepto tradicionalmente utilizado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Asimismo, se introduce el concepto de entidad patrimonial, que toma como punto de partida a las sociedades cuya actividad principal consiste en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, si bien se acomoda a las necesidades específicas de este Impuesto.

j) Se incorporan al Impuesto las sociedades civiles que tienen objeto mercantil, y que tributaban hasta la aprobación de esta Ley como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a través del régimen de atribución de rentas.

k) Se difiere en el tiempo la integración en la base imponible de las rentas negativas que pudieran generarse en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, intangibles y valores representativos de deuda, cuando dicha transmisión se realiza en el ámbito de un grupo de sociedades. Se garantiza la neutralidad y se evitan supuestos de doble imposición a través de un mecanismo que limita las rentas negativas a las realmente obtenidas en el seno del grupo mercantil.

l) Simplificación de las tablas de amortización, reduciéndose su complejidad, con unas tablas más actualizadas y de mejor aplicación práctica. No obstante, el tratamiento de las amortizaciones sigue siendo flexible en cuanto a la posibilidad de aplicar diferentes métodos de amortización. Asimismo, se mantienen los distintos supuestos tradicionales de libertad de amortización, destacando, por encima de todos, el vinculado a la actividad de I+D+i.

m) Respecto a los deterioros de valor de los elementos patrimoniales, conjuntamente con la no deducibilidad ya introducida en el año 2013 en relación con los correspondientes a valores representativos del capital o fondos propios de entidades, se establece como novedad la no deducibilidad de cualquier tipo de deterioro correspondiente a otro tipo de activos, con la excepción de las existencias y de los créditos y partidas a cobrar.

n) Se limita la deducibilidad fiscal de las atenciones a clientes, hasta el 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios de la entidad, mientras que la deducibilidad de cuantías inferiores está sometida a las reglas generales de registro, justificación e imputación temporal.

o) La limitación a la deducibilidad fiscal de los gastos financieros contenido en el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, también es objeto de revisión. Se prevé una limitación adicional en relación con los gastos financieros asociados a la adquisición de participaciones en entidades cuando, posteriormente, la entidad adquirida se incorpora al grupo de consolidación fiscal al que pertenece la adquirente.

p) En el ámbito de las operaciones vinculadas la Ley presenta novedades en relación con la documentación específica a elaborar por las entidades afectadas, que tendrá un contenido simplificado para aquellas entidades o grupos de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros y no será necesaria en relación con determinadas operaciones.

q) Se modifica sustancialmente el tratamiento de la compensación de bases imponibles negativas destacando la aplicabilidad de dichas bases imponibles en un futuro sin límite temporal. No obstante, se introduce una limitación cuantitativa en el 70 por ciento de la base imponible previa a su compensación admitiéndose, en todo caso, un importe mínimo de 1 millón de euros.

Adicionalmente, con el objeto de evitar la adquisición de sociedades inactivas o cuasi-inactivas con bases imponibles negativas, se establecen medidas que impiden su aprovechamiento, incidiendo en la lucha contra el fraude fiscal.

r) El tratamiento de la doble imposición incorpora un régimen de exención general para participaciones significativas, aplicable tanto en el ámbito interno como internacional, eliminando en este segundo ámbito el requisito relativo a la realización de actividad económica, si bien se incorpora un requisito de tributación mínima que se establece en el 10 por ciento de tipo nominal, entendiéndose cumplido este requisito en el supuesto de países con los que se haya suscrito un Convenio para evitar la doble imposición internacional.

s) El tipo de gravamen se reduce del 30 al 25 por ciento. En el caso de entidades de nueva creación, el tipo de gravamen se mantiene en el 15 por ciento para el primer período impositivo en que obtienen una base imponible positiva y el siguiente. Esta disminución equipara el tipo de gravamen general con el de la pequeña y mediana empresa, eliminándose de esta manera una diferencia de tipos de gravamen que es un desincentivo al crecimiento empresarial y al incremento de la productividad y permite simplificar la aplicación del Impuesto. Se mantiene el tipo de gravamen del 30 por ciento para las entidades de crédito, que quedan sometidas al mismo tipo que aquellas otras entidades que se dedican a la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos.

t) En materia de incentivos fiscales, destaca la simplificación del Impuesto, eliminando determinados incentivos cuyo mantenimiento se considera innecesario, la introducción de dos nuevos incentivos vinculados al incremento del patrimonio neto, uno aplicable en el régimen general y otro específico para las empresas de reducida dimensión, y la potenciación de otros incentivos existentes como es el caso del destinado al sector cinematográfico. Desaparece la deducción por inversiones medioambientales, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, y la recientemente creada deducción por inversión de beneficios, sustituyéndose ambos incentivos por uno nuevo denominado reserva de capitalización que se traduce en la no tributación de aquella parte del beneficio que se destine a la constitución de una reserva indisponible, sin que se establezca requisito de inversión alguno de esta reserva en algún tipo concreto de activo.

u) Se mantiene la deducción por investigación, desarrollo e innovación tecnológica y las deducciones por creación de empleo, incluyendo la correspondiente a los trabajadores con discapacidad, incentivos todos ellos que se consideran imprescindibles en la configuración actual del Impuesto sobre Sociedades.

v) Con el objeto de beneficiar el desarrollo de la industria cinematográfica española, se incrementa el porcentaje de deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales al 20 por ciento para el primer millón de euros, lo que, unido a la referida reducción del tipo de gravamen potencia sustancialmente la deducción destinada al cine y a las series audiovisuales. Si la producción supera dicho importe, el exceso tendrá una deducción del 18 por ciento.

w) Los regímenes especiales del Impuesto también son objeto de revisión general, como el régimen de consolidación fiscal, el régimen de las operaciones de reestructuración y el régimen de las empresas de reducida dimensión.

x) El régimen de entidades de reducida dimensión se sigue configurando sobre el importe neto de la cifra de negocios, si bien destaca la eliminación de la escala de tributación que venía acompañando a este régimen fiscal.

3.4. Reforma del Impuesto sobre el Valor Añadido

La Ley 28/2014, de 27 de noviembre, modifica la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. En el marco de la reforma del sistema tributario esta Ley incorpora diversas modificaciones en el ámbito de la imposición indirecta, con el objeto de adecuarlas a la normativa comunitaria y potenciando la lucha contra el fraude fiscal. Las principales medidas de reforma contenidas en la ley son las siguientes:

a) El ajuste a la Directiva de IVA motiva los cambios de las nuevas reglas de localización de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica.

b) Dentro del principio de ajuste a la Directiva de IVA, se incorporan una serie de modificaciones como la sentencia de «productos sanitarios» que determina que se deba modificar la Ley del Impuesto en lo que se refiere a los tipos aplicables a los productos sanitarios. Los equipos médicos, aparatos, productos sanitarios y demás instrumental, de uso médico y hospitalario, son productos afectados por la modificación del tipo impositivo, al pasar a tributar, con carácter general, del tipo reducido del 10 por ciento del Impuesto al 21 por ciento, manteniéndose exclusivamente la tributación por aquel tipo para aquellos productos que, por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales.

c) La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de septiembre de 2013, en el asunto C-189/11, relativa al régimen especial de las agencias de viaje, conlleva la obligación de modificar la regulación de este régimen especial. Se introduce la posibilidad, a ejercitar operación por operación, de aplicar el régimen general del Impuesto, siempre y cuando el destinatario de las operaciones sea un empresario o profesional que tenga derecho bien a la deducción bien a la devolución de las cuotas soportadas.

d) Consecuencia de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 19 de diciembre de 2012, asunto C-549/11, se modifica la regla de valoración de las operaciones cuya contraprestación no sea de carácter monetario, fijándose como tal el valor acordado entre las partes, que tendrá que expresarse de forma monetaria, acudiendo como criterio residual a las reglas de valoración del autoconsumo.

e) La Sentencia de 14 de marzo de 2014, en el asunto C-151/13, ha determinado la necesidad de diferenciar las subvenciones no vinculadas al precio, que no forman parte de la base imponible de las operaciones, de las contraprestaciones pagadas por un tercero, que si forman parte de aquella.

f) Supresión de la exención a los servicios prestados por los fedatarios públicos en conexión con operaciones financieras exentas o no sujetas a dicho impuesto.

g) Un tercer grupo de modificaciones tienen en común el ajuste o la mejora técnica del Impuesto: se clarifica la regulación de

las operaciones no sujetas consecuencia de la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial o profesional, incorporando, a tal efecto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de que se trate de la transmisión de una empresa o de una parte de la misma.

h) En relación con la no sujeción de las operaciones realizadas por los entes públicos, se establece, de una parte, la no sujeción de los servicios prestados en virtud de las encomiendas de gestión y, de otra, se eleva a rango legal la doctrina administrativa de los denominados «entes técnico-jurídicos».

i) Con efectos 1 de enero de 2015, se extiende la aplicación de la denominada «exención educativa» a los servicios de atención a niños en el centro docente prestados en tiempo interlectivo, tanto durante el comedor escolar como en servicio de guardería fuera del horario escolar, equiparando, a tal efecto, el tratamiento en el Impuesto de estos servicios prestados por el centro docente, con independencia de que se realice con medios propios o ajenos.

j) Se suprime la exención aplicable a las entregas y adjudicaciones de terrenos realizadas entre la Junta de Compensación y los propietarios de aquellos, por la distorsión que causaba el distinto tratamiento a efectos del Impuesto de la actuación en los procesos de urbanización de dichas Juntas, según intervinieran en su condición o no de fiduciarias.

k) Se amplía el ámbito objetivo de la aplicación de la renuncia a las exenciones inmobiliarias, al no vincular la misma a la exigencia de que el empresario o profesional adquirente tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado.

l) Las entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición en el territorio de aplicación del Impuesto, tributarán como tales, con independencia de que el coste de la instalación exceda o no del 15 por ciento en relación con el total de la contraprestación correspondiente.

m) Se flexibiliza el procedimiento de modificación de la base imponible, de manera que el plazo para poder realizar aquella en caso de deudor en concurso se amplía de 1 a 3 meses; en el caso de créditos incobrables los empresarios que sean considerados pequeña o mediana empresa podrán modificar la base im-

ponible transcurrido el plazo de 6 meses como se venía exigiendo hasta la fecha o podrán esperar al plazo general de 1 año que se exige para el resto de empresarios.

n) Se amplía el ámbito de aplicación de la prorrata especial, al disminuir del 20 al 10 por ciento la diferencia admisible en cuanto a montante de cuotas deducibles en un año natural que resulten por aplicación de la prorrata general en comparación con las que resulten por aplicación de la prorrata especial.

o) El régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla se amplía significativamente.

p) El régimen especial del grupo de entidades se modifica, con efectos 1 de enero de 2015, para incorporar la exigencia de los tres órdenes de vinculación: económica, financiera y de organización, a las entidades del grupo ajustándose así a la dicción de la Directiva de IVA.

q) Se amplían los supuestos de aplicación de la denominada «regla de inversión del sujeto pasivo» a la entrega de determinados productos, en particular, los teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, en las entregas a un empresario revendedor o que excedan de 10.000 euros, así como plata, platino y paladio.

r) Se crea un nuevo tipo de infracción relativo a la falta de comunicación o la comunicación incorrecta por parte de los empresarios o profesionales destinatarios de determinadas operaciones a las que resulta aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo, tratándose de ejecuciones de obra para la construcción o rehabilitación de edificios o urbanización de terrenos y transmisiones de inmuebles en ejecución de garantía.

s) Se establece un nuevo tipo de infracción relativo a la falta de consignación de las cuotas liquidadas por el Impuesto a la importación para aquellos operadores que puedan diferir el ingreso del Impuesto al tiempo de la presentación de la correspondiente declaración-liquidación.

t) Se establece un procedimiento específico de comprobación del IVA a la importación, con el objeto de evitar el fraude en este ámbito, aplicable a los sujetos pasivos que no cumplan los

requisitos que se establezcan para acceder al sistema de diferimiento del ingreso, los cuales realizan el ingreso en el momento de la importación.

u) Cabe señalar las modificaciones realizadas en el Impuesto General Indirecto Canario incorporando buena parte de las efectuadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, con el fin de conseguir una mayor adecuación de ambos tributos.

v) Asimismo se actualizan varias de las referencias normativas que se contienen en la norma. La Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, introdujo en el ordenamiento, mediante la oportuna modificación de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, un nuevo impuesto especial de fabricación, el Impuesto sobre la Electricidad que deja de configurarse como un impuesto sobre la fabricación, para pasar a ser un impuesto que grava el suministro de energía eléctrica.

w) Adicionalmente, se modifican determinados preceptos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, con el objetivo de dar una mayor seguridad jurídica, como el relativo al devengo del Impuesto sobre Hidrocarburos en relación con el gas natural cuando el suministro de este se realice en el marco de un contrato de suministro a título oneroso; o el artículo que regula las infracciones y sanciones en el ámbito de los impuestos especiales.

4. LA REFORMA FISCAL PENDIENTE

En los apartados anteriores hemos realizado una síntesis de las medidas de reforma de carácter más general propuestas por la Comisión de Expertos y de las introducidas en las leyes aprobadas por las Cortes Generales en noviembre de 2014. Completamos el trabajo con el presente apartado al que hemos denominado la *reforma fiscal pendiente* pues se dedica a realizar un análisis de las medidas que no han sido recogidas en las leyes comentadas.

Este apartado lo desarrollaremos en tres epígrafes: el primero se refiere a la parte de la reforma que todavía no ha sido acometida por el Gobierno y, consecuentemente, no ha tenido reflejo en las leyes aprobadas por las Cortes Generales; el segundo contiene un análisis de las medidas propuestas por la Comisión no recogidas en las medidas de reforma parcial ya aprobadas; y en tercer lugar ha-

remos referencia a medidas que, aún no habiendo sido propuestas por la Comisión, consideramos esencial que sean estudiadas en aras de lograr un sistema tributario más justo, eficiente y neutral.

4.1. La reforma fiscal no acometida

El Gobierno anunció que acometería la reforma fiscal en dos fases: la primera comprendería los tributos más importantes del sistema tributario, básicamente, los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y de No Residentes; el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido. El Gobierno anunció que la segunda fase la difería hasta tanto se revisase el sistema de financiación autonómica y local por lo que afectará a los impuestos cedidos totalmente a las Comunidades Autónomas y a los tributos locales. A fin de evitar repeticiones nos remitimos a las propuestas de medidas de reforma contenidas en el Informe de la Comisión de Expertos cuya traslación al ordenamiento tributario consideramos esencial. Solo reiteraremos las propuestas referidas a:

- a) La eliminación definitiva del Impuesto sobre el Patrimonio dado los efectos negativos que tiene dicho tributo sobre el ahorro; la discriminación de trato fiscal que se produce según la Comunidad de residencia; la sobreimposición sobre los bienes inmuebles provocada por la concurrencia de este tributo con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y la imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF y en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. La acumulación de estos tres tributos desvirtúa la apariencia de que la fiscalidad sobre la propiedad inmobiliaria es baja en España mencionada por algunos organismos internacionales.
- b) Pero, además, la cuota conjunta del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio puede dar lugar a situaciones de confiscatoriedad pues puede superar el 100 por 100 de la renta obtenida en los casos de elevados patrimonios con baja rentabilidad vulnerando lo dispuesto en el artículo 31 de la Constitución. Esta circunstancia constituye un factor disuasorio para la adopción de la residencia fiscal en España por contribuyentes de elevados patrimonios o para incentivar a *votar con los pies*, esto es, a deslocalizarse a dichos contribuyentes cuando tengan la residencia en España.
- c) La necesidad de realizar una profunda revisión que permita una drástica reducción de tipos en el Impuesto sobre Sucesio-

nes y Donaciones pues en la actualidad se pueden llegar a tipos marginales superiores al 80 por 100 como es el caso de Andalucía donde el tipo marginal aplicable a la porción de la herencia que supere los 797.555,06 euros oscila entre el 36,5% para el grupo I y el 87,6 por 100 para el grupo IV. Hay que puntualizar que nos referimos al tipo marginal y no al tipo medio pero aún así la situación actual supone un fuerte incentivo a la evasión y elusión fiscal y un claro desincentivo a adoptar la residencia fiscal en España por contribuyentes extranjeros con elevados patrimonios que se ven más atraídos por países de similares características climatológicas como Portugal, Italia o Grecia con regímenes fiscales menos gravosos.

d) El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales que fundamentalmente gravita sobre los bienes inmuebles supone una doble imposición de dichos activos pues ya han sido gravados en su primera transmisión por el Impuesto sobre el Valor Añadido. Es importante una reducción de los tipos que en algunas Comunidades autónomas puede llegar al 10 por 100 con lo que, agregado el IVA, la tributación acumulada sería del 20 por 100 para viviendas y del 31 por 100 para otros activos inmobiliarios en la segunda transmisión que podría verse incrementada si se producen posteriores transmisiones al tratarse de un impuesto en cascada. De nuevo nos encontramos con una situación de clara incitación al fraude fiscal derivada de la aplicación de tipos elevados que incentivan la fijación de bases declaradas por debajo de las reales y provoca una elevada litigiosidad en la práctica de liquidaciones a la hora de valorar dichas transmisiones.

e) En cuanto a la fiscalidad local es importante la revisión total del sistema de tributación local y en este ámbito la de los valores catastrales del Impuesto sobre Bienes Inmuebles pues en la fecha de redacción del Informe de la Comisión había cerca de un 38 por 100 de inmuebles cuya revisión de valor databa de fechas anteriores a 1994 y un 49 por 100 revisados entre 2003 y 2013. Dicha situación pone de manifiesto la fuerte discriminación que se da entre los contribuyentes a los que se les ha revisado el valor catastral frente a aquellos pendientes de revisar. Los primeros tienen que hacer frente a nuevos valores a veces inferiores a los precios de mercado por la importante caída de precios en el mercado inmobiliario en los últimos años. Además dichos valores no solo afectan al Impuesto sobre Bienes Inmuebles sino también a la imputación de rentas inmobiliarias en IRPF o

en el de la Renta de No Residentes, al Impuesto sobre el Patrimonio y al Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana. Situaciones como éstas son percibidas como injustas por el contribuyente restando credibilidad al sistema tributario y dificultando la labor de convencimiento a los contribuyentes para reforzar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales.

4.2. La reforma fiscal aprobada

En este apartado resumimos las medidas de carácter general propuestas por la Comisión que no han sido recogidas en las leyes de reforma y a otras medidas no contempladas por la Comisión que sí se ven reflejadas en las leyes de reforma:

- a) En el IRPF en materia de exenciones la modificación legislativa restringe la aplicable a las indemnizaciones por despido estableciendo un límite de 180.000 euros frente a la medida propuesta por la Comisión de eliminar esta exención.
- b) La ley incorpora una nueva deducción para las ayudas familiares públicas vinculadas a nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores.
- c) La deducción fija por gastos de difícil justificación por trabajo personal propuesta por la Comisión la fija la ley en 2.000 euros para todos los contribuyentes.
- d) La Comisión proponía la imputación del rendimiento de todos los inmuebles hasta que se produzca una profunda revisión del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, propuesta que provocó un amplio debate que incluso provocó la emisión de un voto particular en contra de la misma. Sin embargo la ley mantiene la imputación de rentas inmobiliarias por la segunda vivienda pero mantiene la exclusión de dicha imputación a la vivienda habitual.
- e) La Comisión propuso la integración en la base del ahorro todos los rendimientos de capital tanto mobiliario como inmobiliario para dotar de mayor neutralidad fiscal a las decisiones de materialización del ahorro. Sin embargo la ley mantiene los rendimientos del capital inmobiliario en la renta general.
- f) En los rendimientos de actividades económicas la Comisión propuso la eliminación del método de estimación objetiva por

módulos por entender que favorece la economía sumergida y el fraude fiscal. Sin embargo la ley mantiene dicho método de estimación aunque a partir de 2016 restringe su aplicación a actividades de menor cuantía que las actuales.

g) La Comisión proponía una reducción a cuatro los tramos de la tarifa progresiva a efectos de simplificar el impuesto. Sin embargo en la ley se reducen de siete a cinco.

h) La Comisión proponía que el tipo marginal más elevado de la tarifa progresiva se fijase en torno a la media de los países de nuestro entorno que son del 38,5% en la Unión Europea y del 43,7% en la Unión Monetaria y en todo caso que fuera inferior al 50%. El tipo aplicable legalmente varía, según la Comunidad Autónoma, entre el 45% de Madrid y el 49% de Andalucía, en ambos casos superiores a las medias europeas citadas aunque inferiores al 50% que es el tope propuesto por la Comisión.

i) En cuanto al régimen fiscal de *residentes no domiciliados* la ley incorpora alguna de las medidas propuestas por la Comisión como la inclusión de los administradores societarios si bien omite los supuestos de contribuyentes que desarrollen actividades económicas sin establecimiento permanente; a los accionistas significativos; y a los pensionistas que se desplacen a España lo que resta competitividad a nuestro país para la atracción de dichos contribuyentes frente a países como Portugal, Francia, Italia, Malta o Chipre que tienen regímenes fiscales más atractivos.

j) En dicho régimen la ley recoge la propuesta de la Comisión de eliminar el requisito de que las retribuciones no superen la cuantía de 600.000 euros anuales sustituyéndolo por una tributación del 45% para el exceso sobre dicha cuantía.

k) En cuanto al Impuesto sobre Sociedades la propuesta por la Comisión era la de reducir el tipo general del 30% al 25% en una primera etapa para pasar al 20% en una segunda. La ley fija el tipo de gravamen en el 28% en 2015 para pasar al 25% en 2016.

l) La ley mantiene los incentivos fiscales del régimen especial de las empresas de reducida dimensión que tributarán en 2015 al 25% por la parte de base hasta 300.000 euros y el exceso al 28%. La Comisión proponía la eliminación de este régimen por el

desincentivo que creaba al crecimiento de las empresas y a la creación de economías de escala y el incentivo a la ocultación de ingresos.

m) La Comisión proponía la eliminación de la libertad de amortización y la amortización acelerada pero la ley mantiene dicho régimen.

n) La Comisión proponía eliminar la mayoría de las deducciones de la cuota a fin de acercar el tipo efectivo al nominal del impuesto y por la escasa eficacia de dichas deducciones. Sin embargo la ley mantiene las deducciones por investigación y desarrollo e innovación tecnológica; por producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales; y por creación de empleo.

o) En cuanto al IVA la Comisión proponía estudiar las posibilidades de pasar algunos bienes y servicios gravados a los tipos superreducidos y reducidos al tipo general dado que España se sitúa en el último lugar de recaudación de la Unión Europea explicado por la aplicación de dichos tipos y por la existencia de numerosas exenciones. Las medidas introducidas en la ley responden esencialmente a la necesidad de adecuar el IVA español a la normativa comunitaria como ocurre con los productos sanitarios que pasan a tipo general en cumplimiento de una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

p) En materia de exenciones la ley suprime la exención de los servicios de fedatarios públicos referidos a operaciones financieras.

4.3. La reforma fiscal pendiente

En los apartados anteriores hemos realizado un análisis resumido de las medidas propuestas por la Comisión que no han tenido reflejo en las leyes comentadas porque corresponden a la segunda fase de la reforma anunciada por el Gobierno o también de las medidas propuestas por la Comisión de Expertos referidas a los tributos que han sido objeto de reforma pero que ni el Gobierno ni los grupos parlamentarios han considerado oportuno incluirlas en los proyectos de ley o en las enmiendas presentadas durante el debate parlamentario. Cerramos este trabajo con reflexiones que consideramos esenciales para lograr que la reforma fiscal tenga una mayor aceptación por los contribuyentes que

son los destinatarios de la misma pues muchas propuestas de carácter técnico no calarán si el campo al que van destinadas no está adecuadamente abonado. Haremos referencia a los siguientes temas:

a) Tres importantes cuestiones pueden condicionar el éxito de la reforma tributaria en España: en primer lugar, la proliferación de casos de corrupción que constituye un desincentivo en el logro de un mayor grado de convencimiento para que el contribuyente cumpla con sus obligaciones tributarias; en segundo lugar, la existencia de un nivel de fraude fiscal muy elevado; y, por último, determinadas regulaciones que no contribuyen a que el contribuyente acepte la fiscalidad como una esencial obligación constitucional sino que, todo lo contrario, algunos contribuyentes las utilizan para justificar el fraude.

b) La proliferación de casos de malversación de caudales públicos constituye un flaco servicio a los intentos del Gobierno para concienciar al contribuyente para que cumpla con sus obligaciones tributarias. Por ello es prioritario reforzar los medios personales y materiales necesarios del Tribunal de Cuentas para que pueda cumplir adecuadamente con las funciones que le asigna el artículo 136 de la Constitución como supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público.

c) El Informe de la Comisión de Expertos ponía un especial énfasis en el problema del fraude fiscal proponiendo el aumento de los medios personales y materiales de la Agencia Tributaria y de los órganos fiscalizadores de la Seguridad Social para tratar de reducirlo. El aumento de gasto derivado del reforzamiento de dichos órganos no solo se autofinancia sino que produce altos efectos positivos en términos recaudatorios como lo ponen de manifiesto los resultados de las actuaciones de inspección.

d) El elevado fraude fiscal puede explicarse por el escaso o nulo convencimiento de algunos contribuyentes de cumplir con la obligación establecida en el artículo 31 de la Constitución de contribuir al sostenimiento del gasto público. Gran parte de dicho fraude se deriva del alto nivel de economía sumergida existente en nuestro país. Las medidas para reducirlo no solo pueden descansar en los instrumentos de fiscalización y en las medidas represivas correspondientes sino que también requie-

ren una reflexión sobre los efectos negativos de determinadas regulaciones que constituyen razones que explican aunque no justifican el elevado fraude existente.

e) Las estimaciones sobre el nivel de economía sumergida en España nos sitúan en torno al 20 por 100 del PIB, aproximadamente el doble de la media de los países de la Unión Europea. Los objetivos de consolidación fiscal que han condicionado las propuestas de reforma de la Comisión de Expertos quedarían en gran parte resueltos reduciendo el nivel de economía sumergida lo que permitiría una reducción importante de la carga fiscal de los contribuyentes cumplidores con sus obligaciones tributarias.

f) Del fraude hay responsables directos e indirectos, esto es, no solo el defraudador que omite ingresos en sus declaraciones tributarias sino también los colaboradores necesarios que también se benefician de dicho fraude como es el caso de los destinatarios de determinados servicios que no exigen factura de los prestadores para ahorrarse el IVA.

g) En el Informe de la Comisión se proponen medidas consistentes en «recompensas tributarias» para servicios de naturaleza doméstica y de ejecución de obras en el ámbito del hogar. Entendemos que se debería extender el ámbito de las mismas a determinados servicios profesionales, especialmente, los exentos de IVA en los que el coste recaudatorio de la recompensa puede ser menor.

h) Las recompensas tributarias resultarán más eficaces si son inmediatas instrumentadas como deducción en la cuota del IRPF mejor que basadas en la esperanza de un premio. Para que sean efectivas deben ser superiores al ahorro que el destinatario tendría colaborando con el fraude, esto es, en los casos de servicios gravados en IVA, superior al 21 por 100 y en servicios exentos podrían fijarse en el 15 por 100 como ya ocurría en los primeros años de vigencia del IRPF en los que se aplicaba una deducción por gastos extraordinarios. El coste recaudatorio de la deducción quedaría más que compensado con la recaudación obtenida por la reducción del fraude.

i) La información obtenida gracias a las recompensas tributarias servirían para reforzar el control cruzado de las operaciones de contribuyentes que realizan actividades económicas para verificar si efectivamente están tributando y sancionar a los de-

fraudadores. El efecto «anuncio» de dicho control cruzado en los sectores donde se concentra el fraude tendría efectos muy beneficiosos desde el punto de vista recaudatorio.

j) Pero también existen determinadas regulaciones tributarias que constituyen factores utilizados por algunos contribuyentes para justificar el incumplimiento de sus obligaciones tributarias como la discriminación fiscal territorial; el gravamen de rentas presuntas; o la sobreimposición de las viviendas que es el principal activo en el que materializa su ahorro el contribuyente medio español.

k) También sería necesario compaginar las competencias normativas en materia de corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas contenidas en el Título VIII de la Constitución con los principios de igualdad y de justicia contenidos en los artículos 14 y 31.1 del Título I porque al contribuyente le resulta difícil aceptar que reciba un trato desigual en función del lugar donde resida por el hecho de que la autonomía fiscal de las Comunidades les permita regular tipos impositivos, bonificaciones o deducciones.

l) La gran discriminación que producen las diferencias de carga fiscal entre Comunidades Autónomas incide fundamentalmente sobre los contribuyentes de rentas medias y bajas que no pueden deslocalizar su actividad a otras Comunidades como es el caso de los trabajadores por cuenta ajena e incentiva el cambio de residencia de los contribuyentes de elevada renta y patrimonio en detrimento del principio de equidad tributaria.

m) El gravamen de las denominadas rentas imputadas resulta inexplicable para el contribuyente medio. Es el caso de la renta inmobiliaria imputada por segundas viviendas pues constituye una presunción de que el propietario es al mismo tiempo arrendador y arrendatario, esto es, que, como arrendador, percibe una renta en especie del arrendatario por la utilización del inmueble. Dicha presunción se aplica incluso a los inmuebles en expectativa de alquiler aunque no los utilice el contribuyente, Por esa regla de tres la presunción podría aplicarse a la utilización de cualquier otro elemento patrimonial como sería el vehículo; el ajuar doméstico; el mobiliario; etc. Finalmente la Comisión se decantó por recomendar la eliminación de esta imputación pero difiriéndola hasta que sea revisado en profundidad el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

n) La medida propuesta por la Comisión incluía la imputación de renta incluso por la vivienda habitual a pesar de que cerca de un 49 por 100 de los inmuebles tienen revisados sus valores catastrales en muchos casos superando el criterio de fijarlo en el 50 por 100 del precio de mercado dada la caída de dichos precios producida en los últimos años. La ley no acogió la propuesta de la imputación de renta por la vivienda habitual.

o) El problema radica en que la vivienda, activo en el que principalmente se materializa el ahorro familiar del contribuyente medio español soporta una triple imposición: el Impuesto sobre Bienes Inmuebles; el Impuesto sobre el Patrimonio; y la imputación de rentas inmobiliarias. Hay que precisar que los dos últimos tributos solo se aplican plenamente en las segundas residencias de las que son titulares muchos contribuyentes tanto residentes y todos los no residentes. Para estos últimos esa triple imposición constituye un claro desincentivo a realizar inversiones inmobiliarias en España especialmente negativo en momentos en los que la bolsa de viviendas en venta es muy elevada e incluso está produciendo la desinversión en España para trasladar la residencia a países como Portugal que ha establecido importantes incentivos para la atracción de inversores extranjeros.

p) Tanto el Informe de la Comisión como la ley proponen la eliminación de los coeficientes de abatimiento y de la corrección monetaria para el cálculo de las ganancias de capital. Parece justificada la eliminación de los coeficientes de abatimiento pero no la corrección monetaria pues no parece riguroso determinar un componente de la renta gravable utilizando magnitudes que no son comparables ya que debe hacerse en términos reales eliminando el efecto inflacionario. Tampoco resulta adecuado fundamentar dicha medida en el hecho de que solo se aplicaba a los bienes inmuebles y no a otro tipo de activos pues la renta debería valorarse en términos reales para cualquier tipo de activos.

q) Otro tributo relacionado con la vivienda es el Impuesto Municipal de Plusvalía cuya cuota no se determina acudiendo a los valores reales de la transacción sino al valor catastral produciéndose casos en los que, aún habiéndose obtenido una minusvalía en la transmisión, el impuesto es exigido lo que origina la perplejidad de los contribuyentes que está desembocando en una elevada litigiosidad en los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa.

r) Como ya se ha indicado anteriormente, la existencia de tipos elevados constituye un claro incentivo al fraude como es el caso de los tipos marginales de IRPF del 49% y Sucesiones que puede incluso superar el 86%; en Transmisiones Patrimoniales del 10% acumulándose en cascada en las sucesivas transmisiones; o que la cuota conjunta de IRPF y Patrimonio pueda superar el 100% de la renta por efecto de la limitación de la reducción de la cuota de Patrimonio contenida en el artículo 31 de la ley reguladora. Mantener estas regulaciones constituyen, en unos casos, serios incentivos al fraude proporcionando al defraudador argumentos para tratar de justificar su conducta y en otros casos fuertes desincentivos para adoptar la residencia fiscal en nuestro país.

s) La Comisión recomienda conceder mayores competencias normativas a las Comunidades Autónomas para establecer sistemas de copago de los servicios públicos para mejorar la capacidad de financiación de los mismos. Conviene poner énfasis en dicha recomendación ya que no solo mejoraría la financiación sino que favorecería una mayor justicia social.

t) Este sería el caso, por ejemplo, de acercar el precio público de la enseñanza universitaria al coste lo que permitiría aumentar considerablemente el número y la cuantía de las becas para aquellos estudiantes con bajo nivel de renta y buen rendimiento académico gracias al mayor copago de los alumnos con elevado nivel de renta lo que constituiría un mecanismo de justicia social.

u) Otro ejemplo lo tenemos en la entrada gratuita a museos establecida en algunas Comunidades Autónomas pues se está trasladando el coste de dichas instalaciones a los contribuyentes que no son usuarios de dichos servicios culturales en supuestos en que debería primar el principio del beneficio sobre el de capacidad de pago. Los ingresos obtenidos por la aplicación de precios públicos permitiría financiar, amén del mantenimiento de dichas instalaciones, la rehabilitación y conservación de tantos monumentos histórico-artísticos existentes con la creación correspondiente de empleo y la ampliación de la oferta cultural.

v) Otra razón que justifica el copago es que muchos usuarios gratuitos no valoran adecuadamente dichos servicios precisamente por el hecho de que no le cuesta el acceso a los mismos. La experiencia del copago de los productos farmacéuticos ha demostrado su eficacia para la reducción del gasto en ocasiones excesivo e innecesario por su gratuidad.

5. CONCLUSIONES

De lo expuesto en los apartados anteriores podemos concluir lo siguiente:

- a) La Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español nombrada por el Gobierno emitió su Informe en Febrero de 2014 en el que realizó un exhaustivo análisis del marco general de la reforma y propuso medidas que afectan a todo el sistema tributario español. La primera parte de este trabajo recoge un resumen de las medidas de reforma propuestas.
- b) El Gobierno acogió gran parte de las propuestas realizadas por la Comisión de Expertos que están contenidas en las leyes de reforma del sistema tributario aprobadas en noviembre de 2014. La segunda parte recoge un resumen de las principales medidas contenidas en las Leyes de reforma.
- c) La tercera parte contiene un estudio de la *reforma fiscal pendiente* referido a las medidas que no han sido objeto de reforma porque corresponden a la segunda fase anunciada por el Gobierno; a las medidas propuestas por la Comisión que no han sido recogidas en la reforma realizada por el Gobierno; y, por último, a determinados aspectos del sistema tributario que, a juicio del autor, deberían ser objeto de una profunda revisión para completar la reforma fiscal.
- d) Hay que indicar que la Comisión de Expertos trabajó con un serio condicionamiento concretado en la observancia con carácter prioritario del objetivo de consolidación fiscal lo que provocó operar bajo un esquema de neutralidad en materia recaudatoria. Dicha circunstancia condicionó muchas de las propuestas realizadas e impidió incluir otras.
- e) El trabajo termina con una serie de reflexiones sobre tópicos que condicionan la suficiencia recaudatoria del sistema tributario como es el elevado nivel de economía sumergida y de fraude fiscal en España. En este sentido resulta esencial incrementar los medios personales y materiales de las instituciones encargadas de controlar tanto el ingreso público (Agencia Tributaria) como el gasto público (Tribunal de Cuentas). Su labor, además de positiva para dotar de mayor suficiencia al sistema, contribuye a concienciar al ciudadano sobre su obligación constitucional de contribuir a la financiación del gasto público.

f) Pero también es necesario revisar otros aspectos del sistema tributario español que son utilizados en ocasiones por algunos ciudadanos para justificar su conducta defraudadora como la discriminación fiscal territorial; los elevados tipos en los impuestos personales; la sobreimposición de la vivienda, principal activo en el que materializa su ahorro; o la dificultad para entender y aceptar el gravamen de las rentas imputadas.

g) El reforzamiento de la financiación pública mediante el copago recomendado por la Comisión debería ser objeto de especial atención no solo desde el punto de vista de mejorar la suficiencia recaudatoria sino también por su contribución a dotar de mayor equidad a la financiación de determinados servicios públicos.

h) Por último, en línea con el Informe de la Comisión, recalamos el excesivo peso de las cotizaciones sociales en España lo que la sitúa en peor situación de competitividad en los mercados exteriores frente a países que han optado por financiar parte de las prestaciones sociales con impuestos ya que el IVA no se traslada al precio en las operaciones de comercio exterior mientras que si lo hacen las cotizaciones sociales.

8 de Septiembre 2015

Multa coercitiva y rendición de cuentas¹

Manuel Aznar López

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

RESUMEN

La regulación de la multa prevista en la legislación del Tribunal de Cuentas en los casos de incumplimiento de la obligación de rendir cuentas o de su cumplimiento defectuoso plantea, por su insuficiencia, algunas incertidumbres. El análisis de dicha regulación lleva a constatar, respecto de su naturaleza jurídica, su carácter coercitivo. Por otro lado, su imposición está sometida al cumplimiento de diversos requisitos. La graduación del importe de la multa debe acomodarse a un conjunto de criterios que permitan ponderar la equidad y respetar el principio de proporcionalidad. Este principio, unido al de eficacia, limita, además, la discrecionalidad a la hora de elegir el medio para compeler al cumplimiento de la obligación. Por último, la interpretación de los preceptos aplicables de la legislación del Tribunal de Cuentas y de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa permite sostener la posibilidad de recurrir la imposición de la multa.

PALABRAS CLAVE: Multa, rendición de cuentas, requisitos, recurrir, Tribunal de Cuentas.

ABSTRACT

Regulation of the fine provided by the Tribunal de Cuentas (Spanish Court of Auditors) laws in case of non-compliance or defective fulfillment of the obligation of submitting accounts to the Tribunal is insufficient, and raises some

¹ Texto actualizado de la conferencia pronunciada en el «Seminario sobre el Tribunal de Cuentas en el Estado Moderno», celebrado en Madrid los días 21 y 22 de abril de 2015, en la sede de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.

uncertainties. The analysis of the aforementioned regulation leads to confirm, in accordance with the fine legal status, its coercive nature. Furthermore, imposition of the fine is subject to some requirements. The fine graduation must be adjusted to a set of criteria which weights up both the equity and the proportionality principle. This rule, join together the principle of effectiveness, limit the freedom to choose the best way to compel obligations compliance. Finally, legal interpretation of the Tribunal de Cuentas laws and the Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa allows to appeal the fine.

KEY WORDS: *Fine, submitted accounts, requirements, appeal, Spanish Court of Auditors.*

1. INTRODUCCIÓN

El apartado 2 del artículo 42 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (en adelante, LOTCu), determina que toda persona sujeta a la obligación de rendir cuentas que deje de hacerlo en el plazo marcado o lo hiciere con graves defectos o no solventara los reparos será compelida a ello mediante requerimiento conminatorio del Tribunal de Cuentas. A su vez, el apartado 3 de este mismo artículo confiere al Pleno del Tribunal de Cuentas, en caso de que el requerimiento efectuado sea incumplido, la facultad de aplicar tres medidas: La formación de oficio de la cuenta a costa del moroso; la imposición de multas coercitivas; y la propuesta de suspensión, destitución, cese o separación del servicio del responsable.

Las previsiones recogidas en este artículo de la LOTCu deben ser puestas en relación con el apartado 3 del artículo 7 de la misma ley, que hace también alusión al incumplimiento de los requerimientos del Tribunal de Cuentas, remitiéndose al efecto a la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (en adelante, LFTCu), cuyo artículo 30.5 faculta al Tribunal para imponer al incumplidor una multa, regulando someramente algunos de los aspectos relacionados con ella y atribuyendo al Pleno de dicho órgano la competencia para su imposición.

A los preceptos citados debe añadirse el artículo 18, apartado uno, de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre Financiación de los Partidos Políticos (en adelante, LOFPP), que prevé la posibilidad de que el Tribunal de Cuentas imponga multas coercitivas a estas entidades privadas.

Con carácter supletorio, serán aplicables, en la actualidad, los preceptos de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Ju-

rídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJ-PAC) y, a partir del 2 de octubre de 2016, los de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPACAP)², relativos a la ejecución forzosa de los actos administrativos y, específicamente, dentro de ellos, el referente a la multa coercitiva. En efecto, es muy cierto que no parece aplicable en este caso la disposición final segunda, apartado primero de la LOTCu, que contempla la aplicación supletoria, en la actualidad, de la LRJ-PAC a los procedimientos fiscalizadores y, a partir del 2 de octubre de 2016, de la LPACAP, por cuanto, en mi opinión, la rendición de cuentas no pertenece propiamente a estos procedimientos, sino que tiene por finalidad proporcionar al Tribunal de Cuentas el elemento material sobre el que llevar a cabo su función fiscalizadora, de modo que constituye el presupuesto necesario para iniciar el correspondiente procedimiento de fiscalización. Por el contrario, perteneciendo la regulación de la imposición de multas coercitivas a las normas de orden procedimental recogidas en la LRJ-PAC, sí debe acudirse a lo establecido en la disposición adicional primera, apartado primero, de la LFTCu, a cuyo tenor se aplicará supletoriamente la LRJ-PAC (la LPACAP, a partir del 2 de octubre de 2016) al procedimiento para la adopción de las disposiciones y actos de los órganos del Tribunal de Cuentas no atinentes al ejercicio de sus funciones fiscalizadora y jurisdiccional.

Pues bien, la regulación de la multa prevista en los preceptos reseñados no deja de plantear incertidumbres. A algunas de ellas, en concreto a las concernientes a su naturaleza jurídica, a los criterios para la graduación de su importe y la impugnabilidad o no del acto de imposición, me referí en su momento con ocasión de mi intervención en el Seminario Conmemorativo del XXV Aniversario de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, celebrado en la sede de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación el 6 de noviembre de 2013³. Se trata, por tanto, ahora, de incidir más ampliamente en las cuestiones mencionadas y de añadir consideraciones acerca de otros aspectos, como son los requisitos para imponer la multa, la eficacia del acto de imposición y la reiteración

² La Ley 39/2015, de 1 de octubre, deroga expresamente la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, pero su entrada en vigor se producirá al año de su publicación en el BOE, que tuvo lugar el 2 de octubre de 2015.

³ La ponencia, con el título «La función de fiscalización del Tribunal de Cuentas: problemas hermenéuticos y cuestiones controvertidas», fue publicada en la *Revista Española de Control Externo* n.º 45, 2013, págs. 23-48.

de esta. Debe añadirse que estos asuntos se tratarán desde la perspectiva primordial de la rendición de cuentas por las entidades del sector público, sin perjuicio de realizar algunas referencias acerca de las consecuencias del incumplimiento o del cumplimiento defectuoso de la obligación de rendir cuentas por parte de los partidos políticos, en especial respecto de los efectos derivados la modificación operada por la Ley Orgánica 3/2015, de 30 de marzo, al incluir a dichas entidades privadas en el ámbito de aplicación de la LOTCu.

2. NATURALEZA JURÍDICA DE LA MULTA

La primera cuestión que se plantea atañe a la determinación de la naturaleza jurídica de la multa prevista en la legislación del Tribunal de Cuentas, pues cabe cuestionarse si se trata de una medida coercitiva o de una sanción. Para hallar una respuesta a esta cuestión ha de partirse de la distinción que se ha realizado entre ambas en vía jurisprudencial.

Conforme a reiterada jurisprudencia constitucional y ordinaria, la multa coercitiva no tiene naturaleza sancionadora, pues no se encamina a reprimir ilícitos administrativos, sino que se dirige a remover la resistencia en el cumplimiento de un acto administrativo previo, siendo un medio de ejecución forzosa de este (SSTS de 21-1-1982, considerando 2.º; 19-6-1987, fundamento de derecho 3.º; 22-6-1987, fundamento de derecho 4.º; y 22-4-1992, fundamento de derecho 3.º). Como ha declarado el Tribunal Constitucional, en esta clase de multas «no se impone una obligación de pago con un fin represivo o retributivo por la realización de una conducta que se considere administrativamente ilícita..., sino que consiste en una medida de constreñimiento económico, adoptada previo el oportuno apercibimiento, reiterada en lapsos de tiempo y tendente a obtener la acomodación de un comportamiento obstativo del destinatario del acto a lo dispuesto en la decisión administrativa previa». Añade el Tribunal Constitucional que «no se inscriben, por tanto, estas multas en el ejercicio de la potestad administrativa sancionadora, sino en el de la autotutela ejecutiva de la Administración». Y finaliza señalando que «no se castiga una conducta realizada porque sea antijurídica, sino que se constriñe a la realización de una prestación o al cumplimiento de una obligación concreta previamente fijada por el acto administrativo que se trata de ejecutar, y mediando la oportuna conminación o apercibimiento» (STC 239/1988, de 14 de diciembre, fundamento jurídico 2.º).

Queda, por tanto, claramente establecida en estos pronunciamientos jurisprudenciales la diferencia entre las multas coercitivas y las sanciones, distinción que, en cambio, no se ha visto reflejada con idéntica nitidez en la legislación del Tribunal de Cuentas, cuando menos hasta la modificación de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, efectuada por la Ley Orgánica 3/2015, de 30 de marzo. En efecto, pese a que la finalidad coercitiva y no sancionadora de la multa se infería del artículo 42 de la LOTCu, e incluso del artículo 30.5 de la LFTCu, resultaba que el artículo 7.3 de la primera de las leyes citadas, hasta su modificación por la Ley 3/2015, de 30 de marzo, utilizaba el término «sanción», vocablo que también aparecía y continua aun apareciendo en el citado precepto de la LFTCu para calificar a la medida en cuestión⁴.

Pues bien, como se ha indicado, pese a las dudas que podían derivarse de esta circunstancia, la interpretación correcta de los preceptos de la legislación del Tribunal de Cuentas antes mencionados llevaba a entender que hacían referencia a una multa coercitiva y no a una sanción, ya que, desde una perspectiva teleológica, con la imposición de la multa no se pretende sancionar el incumplimiento de la obligación impuesta, sino conseguir que esta se cumpla o que se subsanen los defectos en que se ha incurrido al llevar a cabo su cumplimiento. Así las cosas, según señalé en su día, la orientación prospectiva que caracteriza a la multa coercitiva, frente al carácter retrospectivo propio de una medida sancionadora, se desprende claramente de los preceptos mencionados⁵.

Por su parte, el Tribunal Supremo, en sendas sentencias, ha calificado como medidas coercitivas las multas impuestas por el Tribunal de Cuentas en relación con el incumplimiento de la obligación de rendir cuentas (SSTS de 15-5-2006, fundamento de derecho 5.º; y 12-6-2013, fundamento de derecho 3.º), si bien es cierto que en otra resolución las ha considerado como medidas sancionadoras (STS de 4-6-2008, fundamentos de derecho 3.º y 4.º), posición esta última que no puedo compartir.

La Ley Orgánica 3/2015, de 30 de marzo, contribuye parcialmente a clarificar la situación, ya que modifica el apartado 3 del

⁴ La posible confusión derivada del uso del término «sanción» para referirse a las multas coercitivas se advierte también en alguna resolución judicial. Así, la STS 15-12-1987 señala en su fundamento de derecho 10.º: «dado el carácter coercitivo de las sanciones...».

⁵ AZNAR LÓPEZ, MANUEL: «La función de fiscalización del Tribunal de Cuentas: problemas hermenéuticos y cuestiones controvertidas», *cit.*, pág. 25.

artículo 7 de la LOTCu, señalando literalmente que el incumplimiento de los requerimientos del Tribunal de Cuentas «podrá suponer la aplicación de las multas coercitivas que se establezcan en su Ley de Funcionamiento». En la nueva redacción de este apartado se sustituye, por tanto, el término «sanción» por la referencia a las «multas coercitivas». Sin embargo, al no haberse aun modificado el artículo 30.5 de la LFTCu, el vocablo «sanción» continúa apareciendo de modo incorrecto en este precepto.

3. REQUISITOS PARA SU IMPOSICIÓN

Aun cuando el supuesto contemplado en el artículo 42 de la LOTCu no se corresponde exactamente con el recogido en el artículo 99 de la LRJ-PAC (artículo 103 de la LPCAP)⁶, la jurisprudencia recaída sobre este precepto puede ser útil para despejar las dudas derivadas de la insuficiencia de la regulación que efectúa la legislación del Tribunal de Cuentas.

3.1. Existencia de habilitación legal

El primer requisito para imponer multas coercitivas, según ha dejado sentado la jurisprudencia (SSTS de 16-5-1981, considerando 4.º; 14-5-1997, fundamento de derecho 2.º; y 26-6-1998, fundamento de derecho 2.º), es la existencia de una habilitación legal específica, que, a decir de la doctrina, resulta necesaria para cubrir el *plus* obligacional que significa esta técnica, pues al contenido de la obligación cuyo cumplimiento intenta conseguirse se añade el pago de la correspondiente cantidad⁷. Este requisito se cumple en el caso de las multas por incumplimiento o por cumplimiento defectuoso de la obligación de rendir cuentas, ya que, como se ha expresado, el Tribunal de Cuentas está habilitado para imponerlas

⁶ El artículo 103 de la LPCAP reproduce en sus propios términos el contenido del artículo 99 de la LRJ-PAC.

⁷ GARCÍA DE ENTERRÍA, EDUARDO, y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, TOMÁS-RAMÓN: *Curso de Derecho Administrativo*, tomo I, 14ª ed. Cizur Menor, ThomsonCivitas, 2008, págs. 789 y 800, quienes añaden que debe tratarse no de cualquier norma jurídica, sino de una ley formal. En un sentido similar, ver GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS, y GONZÁLEZ NAVARRO, FRANCISCO: *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, tomo II, 4ª ed. Cizur Menor, ThomsonCivitas, 2007, págs. 2444-2445. Este requisito está reflejado expresamente en la actualidad en el artículo 99.1 de la LRJ-PAC, reiterándose en el artículo 103.1 de la LPCAP.

en virtud de lo previsto en el artículo 42.3 de la LOTCu y en el artículo 30.5 de la LFTCu.

En el caso específico de los partidos políticos, la habilitación legal para imponer multas coercitivas le viene conferida al Tribunal de Cuentas por el artículo 18, apartado uno de la LOFPP, que se remite al artículo 30 de LFTCu, cuyo apartado 5 es, en consecuencia, aplicable en lo que no sea incompatible con el carácter de entidad privada que caracteriza a los partidos políticos. Mediante esta remisión al artículo 30.5 de la LFTCu, se cubre el contenido que, según el artículo 99.1 de la LRJ-PAC (artículo 103.1 de la LCAPAC), debe tener la habilitación legal en la materia, ya que el referido precepto de la LFTCu regula, entre otras cuestiones, los aspectos formales y la cuantía de la multa⁸.

3.2. Título

Además, tal y como se ha señalado en sede doctrinal⁹ y se desprende asimismo de la jurisprudencia (STS de 19-6-1987, fundamento de derecho 3.^o), la imposición de una multa coercitiva, en tanto en cuanto es un medio de ejecución forzosa, exige como presupuesto la existencia de un acto administrativo, que imponga una obligación, ya sea positiva, ya negativa, y que haya sido incumplido. Este acto incumplido es precisamente el título para el ejercicio de la potestad de ejecución forzosa. En tal sentido, el artículo 96.1 de la LRJ-PAC (artículo 100.1 de la LPACAP)¹⁰ contempla la imposición de las multas coercitivas entre los medios de ejecución forzosa de los actos administrativos.

Así las cosas, la multa prevista en el artículo 42.3 de la LOTCu en caso de la falta de rendición de cuentas se distingue de la regu-

⁸ El artículo 99.1 de la LRJ-PAC, al exigir la habilitación legal específica para la imposición de multas coercitivas, establece que tal imposición se realizará en la forma y cuantía que las leyes establezcan. El artículo 103.1 de la LPACAP reproduce *ad pedem literae* el referido precepto de la LRJ-PAC.

⁹ Por todos, LAFUENTE BENACHES, MERCEDES: *La ejecución forzosa de los actos administrativos por la Administración Pública. Fundamento constitucional y régimen jurídico*. Madrid, Tecnos, 1991, págs. 67-72. También, después de la aprobación de la LRJ-PAC, GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, FRANCISCO: «Comentario al Título VI, Capítulo V de la Ley 30/1992», en VV.AA.: *Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo*, 4^a ed. Cizur Menor, Thomson Aranzadi, 2008, pág. 613.

¹⁰ La redacción del artículo 100.1 de la LPACAP es idéntica a la del artículo 96.1 de la LRJ-PAC.

lada actualmente en el artículo 99 de la LRJ-PAC y, a partir del 2 de octubre de 2016, en el artículo 103 de la LPACAP, en que no tiene como presupuesto el incumplimiento de una obligación derivada de un acto administrativo, sino de una obligación establecida *ex lege*.

Ahora bien, el artículo 42.2 de la LOTCu no solo contempla el incumplimiento de la obligación de rendir las cuentas, sino que se refiere también a otros dos supuestos: su rendición con graves defectos y la falta de subsanación de los reparos que se formulen. En estos casos sí serán necesarios sendos actos mediante los cuales el Tribunal de Cuentas pondrá en conocimiento de los cuentadantes bien los defectos que deben ser objeto de subsanación, o bien los reparos que considere necesario formular a las cuentas rendidas y que deben ser solventados. De este modo, en estos supuestos puede establecerse una vinculación entre la facultad de imponer la multa que tiene reconocida el Tribunal y la potestad de autotutela que le viene conferida por la disposición adicional primera, apartado 2, de la LFTCu, ya que el ejercicio de esta potestad, a tenor de los términos del precepto, requiere como presupuesto un acto administrativo preexistente.

Las consideraciones realizadas son aplicables *mutatis mutandis* a los partidos políticos por cuanto la obligación de rendir cuentas está también establecida *ex lege*. Además, la LOFPP tipifica como infracción administrativa la presentación de cuentas incompletas o deficientes que impidan al Tribunal de Cuentas llevar a cabo su cometido fiscalizador, pero no prevé, en cambio, que dicho Tribunal pueda requerir la subsanación de los defectos observados. Sin embargo, la Ley Orgánica 3/2015, de 30 de marzo, incluye a los partidos políticos en el ámbito de aplicación de la LOTCu, y como la mención que a ellos se efectúa en los artículos 1 y 4 de esta ley¹¹ no recoge ninguna remisión a la regulación específica en la materia, resultará que los preceptos de la LOTCu deberán entenderse aplicables a los partidos en todo lo que no sea incompatible con su carácter de entidad privada. De este modo al serles de aplicación, con alguna excepción¹², lo dispuesto en el artículo 42 de la LOTCu, queda disipada cualquier duda que pudiera suscitarse sobre la po-

¹¹ La técnica legislativa empleada para esta inclusión es criticable por reiterativa, ya que en el artículo 4 se reproduce en sus propios términos lo que antes se ha señalado en el artículo 1.

¹² La referencia de la letra c del apartado 3 del artículo 42 de la LOTCu a la suspensión, destitución, cese o separación del servicio de autoridades y funcionarios.

sibilidad de requerir la subsanación de los defectos observados en las cuentas rendidas, así como sobre la posible imposición de multas coercitivas dirigidas no solo a conseguir el cumplimiento de la obligación de rendir cuentas, sino también dicha subsanación, para lo cual el Tribunal de Cuentas habrá previamente de poner en conocimiento del partido en cuestión, mediante el correspondiente acto administrativo¹³, los defectos que observe.

3.3. Requerimiento

En tercer lugar, la jurisprudencia señala que debe haberse producido, con anterioridad a la imposición de la multa, un apercibimiento, sin el cual no es viable entrar en la fase de ejecución (STS de 19-6-1987, fundamento de derecho 3.º). La doctrina se inclina por considerar que este trámite tiene carácter esencial, teniendo en cuenta para ello la prevalencia del cumplimiento voluntario sobre la ejecución forzosa¹⁴.

En contra de lo que sucede en el artículo 95 de la LRJ-PAC (y así se recoge también el artículo 99 de la LPACAP), la legislación del Tribunal de Cuentas no habla expresamente de apercibimiento, sino de requerimiento, por lo que cabe plantearse si uno y otro son o no equivalentes.

La doctrina administrativista parece inclinarse por esta equivalencia, al hablar indistintamente de requerimiento o de apercibimiento¹⁵. En cambio, alguna resolución judicial parece distin-

¹³ Por lo demás, la imposición de multas coercitivas en relación con la rendición de cuentas será independiente y compatible con la imposición de sanciones en la misma materia, tal y como se señala en el artículo 99.2 de la LRJ-PAC (y en el artículo 103.2 de la LPACAP, cuyo tenor es idéntico al del referido precepto de la LRJ-PAC) y se reitera por la jurisprudencia constitucional y ordinaria (así, STC 239/1988, de 14 de diciembre, fundamento jurídico 2.º; y STS de 21-1-1982, considerando 2.º), sin que, por tanto, la imposición de ambas por el mismo hecho infrinja el principio «*non bis in idem*» (STS de 10-7-1984, considerando 9.º), como asimismo señala doctrina (así, TÁBOAS BENTANACHS, MANUEL: «Finalización del procedimiento y ejecución forzosa de los actos administrativos (artículos 87 a 101)», en PENDÁS GARCÍA, BENIGNO (coord.): *Administraciones Públicas y ciudadanos (Estudio sistemático de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común)*. Barcelona, Praxis, 1993, pág. 619).

¹⁴ BARCELONA LLOP, JAVIER: *Ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzosa de los actos administrativos*. Santander, Universidad de Cantabria, 1995, págs. 339-341.

¹⁵ Así, PARADA, RAMÓN: *Derecho Administrativo II. Régimen jurídico de la actividad administrativa*, 21ª ed. Madrid, Open, 2014, pág. 73.

guir uno de otro. Así lo ha hecho el Tribunal Supremo al hacer mención a «los requisitos que por su naturaleza son inherentes a la imposición de multas coercitivas: requerimiento de cumplimiento de las obligaciones impuestas por la Administración dentro de un plazo determinado y apercibimiento de que de no cumplirse se impondrán sanciones pecuniarias por cada lapso de tiempo transcurrido» (STS de 20-10-1992, fundamento de derecho 1.^o)¹⁶.

Volviendo a la legislación del Tribunal de Cuentas, debe repararse en que, aun cuando no se habla en forma expresa de «apercibimiento», el artículo 42.3 de la LOTCu lo contempla, al calificar el sustantivo «requerimiento» con el adjetivo «conminatorio». En efecto, según la 22^a edición del Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua «conminar», en su tercera acepción, significa «requerir a alguien el cumplimiento de un mandato, bajo pena o sanción determinadas» y por «apercibir», en su cuarta acepción, se entiende «hacer saber a la persona citada, emplazada o requerida, las consecuencias que se seguirán de determinados actos u omisiones suyas». A la vista de ello, y dejando aparte la perturbación que nuevamente supone el uso de los vocablos «pena» y «sanción» en la primera de las definiciones citadas, puede concluirse que, al referirse literalmente al «requerimiento conminatorio», el precepto en cuestión está contemplando tanto el requerimiento como el apercibimiento, viniendo dada la diferencia entre ambos por su respectiva finalidad, ya que el primero se dirige a exigir el cumplimiento de la obligación, mientras que el segundo está encaminado a advertir de la imposición de medida coercitiva en caso de incumplimiento de aquella. A esta concepción se acomoda precisamente la práctica seguida en la materia por el Tribunal de Cuentas, que en un mismo acto requiere el cumplimiento de la obligación, fijando un determinado plazo para ello, a la vez que apercibe al obligado que, en caso de no atender al requerimiento, se podría imponer la multa coercitiva o, en su caso, otra de las medidas contempladas en el artículo 42.3 de la LOTCu.

Como acaba de indicarse, en el requerimiento debe fijarse un plazo para que se cumpla lo interesado. Pues bien, aunque el artículo 42.3 de la LOTCu se limita a señalar que este plazo tiene

¹⁶ No obstante, debe destacarse el equívoco que puede producir la utilización de la expresión «sanciones» para definir a las multas coercitivas.

carácter improrrogable, ha de ser, además, suficiente para que pueda cumplirse la obligación. Así se deriva de lo establecido para la reiteración de la imposición de las multas coercitivas en el artículo 99.1 de la LRJ-PAC (y en el artículo 103.1 de la LPACAP, que se pronuncia en idénticos términos), previsión que debe entenderse aplicable *a fortiori* al requerimiento. Según la jurisprudencia, la insuficiencia del plazo señalado viciaría el acto, al incurrir en un supuesto de nulidad de pleno derecho en el caso de que no fuera posible cumplir lo requerido en el plazo fijado (SSTS de 19-6-1987, fundamento de derecho 3.º; y 22-2-1988, fundamento de derecho 2.º), ya que se trataría de un acto de contenido imposible (artículo 62.1.c de la LRJ-PAC y 47.1.c de la LPACAP). No obstante, esta interpretación jurisprudencial debería matizarse en el caso de la rendición de cuentas, al venir establecido *ex lege* el término para el cumplimiento de la obligación.

En el caso específico de los partidos políticos, el carácter improrrogable del plazo viene impuesto por el artículo 42.3 de la LOTCu, a partir de la inclusión de los partidos políticos en el ámbito de aplicación de la misma, realizada por la Ley Orgánica 3/2015, de 30 de marzo, ya que, con anterioridad, ante el silencio de la LOFPP y, por remisión, del artículo 30 de la LFTCu sobre este aspecto, había de entenderse que el plazo podía ser objeto de prórroga.

3.4. Trámite de audiencia

Por último, la imposición de multas coercitivas por el Tribunal de Cuentas requiere seguir previamente un trámite de audiencia (artículo 30.5 de la LFTCu), que debe ser concedido, por diez días, al Jefe de la dependencia a que pertenezca el responsable, al Ministerio Fiscal y al propio interesado. La utilización de este trámite se revela, a decir de la jurisprudencia, esencial para la posterior defensa en vía judicial de los derechos e intereses legítimos del responsable, puesto que el Tribunal Supremo ha señalado que «...si pudiendo haber alegado cuanto hubiere considerado conveniente para su derecho sobre la imposición de una multa coercitiva que debe satisfacer personalmente, prefirió prescindir del trámite de audiencia que, cumpliendo lo previsto por el artículo 30.5 de la Ley 7/1988, le concedió el Tribunal de Cuentas, mal puede pretender ahora discutir su cuantía» (STS de 15-5-2006, fundamento de derecho 5.º).

4. IMPORTE DE LA MULTA

A la hora de regular el importe de la multa, el artículo 30.5 de la LFTCu sigue el criterio de fijar unos límites mínimo y máximo, que establece en 60,10 y en 901,52 euros¹⁷, señalando además que, dentro de ellos, dicho importe se graduará teniendo en cuenta la importancia de la perturbación sufrida. El uso de este concepto jurídico indeterminado no parece adecuado, pues es patente su carácter retrospectivo y su naturaleza retributiva, resarcitoria e indemnizatoria, lo que se aviene mal con la finalidad de la multa coercitiva, siendo, por el contrario, más propio de una sanción.

Por tanto, hubieran debido contemplarse en este precepto legal otros criterios más apropiados y acordes con la ponderación de la equidad a la hora de fijar la cuantía de la multa. Por ejemplo, respecto del incumplimiento del deber de rendir cuentas hubiera podido tenerse en cuenta, por un lado, la actividad desarrollada por el cuentadante para cumplir dicho deber, lo que permitiría acomodar el importe de la multa a su mayor o menor diligencia para satisfacer la obligación impuesta y, por otro, la capacidad técnica y económica del obligado a la rendición¹⁸.

Es más, frente a opiniones según las cuales el criterio contemplado en el artículo 30.5 de la LFTCu es el único aplicable¹⁹, puede sostenerse que del hecho de que en este precepto tan sólo se contemple expresamente el criterio referido no cabe colegir que sea el único que pueda aplicarse. Muy al contrario, precisamente el deber de ponderar la equidad en la aplicación de la norma, por imperativo de lo dispuesto en el artículo 3.2 del Código Civil, no solo hace posible, sino que incluso exige tomar en consideración otros

¹⁷ En la Moción sobre el perfeccionamiento de la regulación legal del deber de colaboración de las personas, físicas y jurídicas, públicas y privadas, con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de su función fiscalizadora, con la finalidad de mejorar la eficacia del control de la gestión económico-financiera del sector público por parte del Tribunal, aprobada por el Pleno del Tribunal de Cuentas en fecha 24 de febrero de 2011, se propone la modificación de estos importes, que no han sido actualizados desde que la LFTCu fuera aprobada en el año 1988, sugiriéndose a título orientativo que se establezcan, respectivamente, en 600 y en 9.000 euros.

¹⁸ Por referirnos tan solo a los municipios, piénsese, por ejemplo, la diferencia entre el de Madrid, con 3.165.235 habitantes, y el de Illán de Vacas (Toledo), que cuenta con 3 habitantes (Datos de población actualizados a 1-1-2014. Fuente: Registro de Entidades Locales, consultado en fecha 26-10-2015).

¹⁹ Así se pronuncia MAS CLADERA, PEDRO ANTONIO: «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.

criterios, como los antes señalados²⁰. La mención de la importancia de la perturbación sufrida no es, en consecuencia, excluyente²¹.

En tal sentido, resulta obligado, ante todo, tener en cuenta el principio de proporcionalidad, que, en el derecho positivo, se recoge en el artículo 96.1 de la LRJ-PAC (artículo 100.1 de la LPACAP), a cuyo tenor la ejecución forzosa de los actos administrativos debe efectuarse respetando dicho principio, sin que se advierta, de otro lado, que el mismo sea incompatible con el principio de eficacia con el que, según la jurisprudencia constitucional y la ordinaria, está engarzada la potestad de autotutela ejecutiva²² y específicamente la multa coercitiva (STS de 12-6-2013, fundamento de derecho 3.º). El Tribunal Supremo ha declarado, a este respecto, que el primero de estos principios ha de ser tomado en consideración en toda actuación administrativa y de modo específico en la imposición de las multas coercitivas, pues en esta materia «el finalismo (sic) del acto no puede quedar desvinculado en ningún momento de su causa y de los presupuestos de hecho que lo determinan», lo que lleva a reducir el importe de la multa cuando sea desproporcionado (STS de 10-7-1984, considerando 12.º). Por su parte, la doctrina ha señalado que todos los medios de ejecución forzosa y, entre ellos, la imposición de multas coercitivas, están sometidos a la regla de la proporcionalidad²³. El principio de proporcionalidad, de otro lado, habrá de tenerse en cuenta no solo en la determinación del importe de la multa y en su reiteración, sino incluso, como se verá más adelante, al elegir este medio coercitivo en lugar de optar por otra de las medidas previstas en el artículo 42.3 la de LOTCu²⁴.

Es importante añadir que el Tribunal Supremo, en relación con una multa coercitiva impuesta por el Tribunal de Cuentas al Alcalde-

²⁰ A ellos, CUBILLO RODRÍGUEZ, CARLOS: «Las multas coercitivas en la rendición de cuentas de las entidades locales», en PORTILLO NAVARRO, MARÍA JOSÉ, y MERINO ESTRADA VALENTÍN (coord.): *Crisis económica y entidades locales*. Valladolid, Lex Nova-Thomson Reuters, 2013, págs. 410-413, añade varios criterios, como son, entre otros, el tiempo transcurrido desde la formulación del requerimiento no atendido y la reincidencia.

²¹ He mantenido esta opinión en «La función de fiscalización del Tribunal de Cuentas: problemas hermenéuticos y cuestiones controvertidas», *cit.*, págs. 25-26.

²² Así se señala en las SSTC 22/1984, de 17 de febrero, fundamento jurídico 4.º, y 148/1993, de 29 de abril, fundamento jurídico 4.º, así como en la STS de 13 de junio de 1988, fundamento de derecho 1.º.

²³ Ver, por ej., PARADA, RAMÓN: *ob. cit.*, pág. 89.

²⁴ En este sentido, respecto de la multa coercitiva y demás medios de ejecución forzosa contemplados en la LRJ-PAC, ver BARCELONA LLOP, JAVIER: *ob. cit.*, págs. 361-363.

Presidente de un determinado Municipio, ha entrado a examinar sin vacilaciones la proporcionalidad del importe de dicha multa en relación con la conducta del recurrente (STS de 15-5-2006, fundamento de derecho 5.º), admitiendo así que, más allá de la literalidad de la ley, el grado de perturbación sufrido no sea el único elemento a tomar en consideración a la hora de fijar el importe de la multa. Este criterio se confirma en una sentencia posterior (STS de 4-6-2008, fundamento jurídico 4.º), recaída sobre otra multa coercitiva impuesta a otro Alcalde, en la que se toman en consideración algunas circunstancias que concurrían en el asunto examinado, como eran el pequeño tamaño del municipio, la reducida plantilla del Ayuntamiento y la escasa formación del Alcalde en la materia, así como su grado de culpabilidad. En esta sentencia, sin embargo, se invoca como fundamento la reiterada jurisprudencia recaída sobre el ejercicio de la potestad punitiva de la Administración, lo que no puede compartirse dada la naturaleza coercitiva y no sancionadora de la multa, fundamento que, en cambio, no se acoge más tarde en una tercera sentencia recaída sobre la imposición de otra multa a otro Alcalde, en la que se señala que «la multa coercitiva no tiene significación o contenido sancionador», de modo que «no le son de aplicación las exigencias que rigen en los procedimientos sancionadores» (STS de 12-6-2013, fundamento de derecho 3.º).

5. EFICACIA DEL ACTO DE IMPOSICIÓN DE LA MULTA

Tratándose de un acto de gravamen, no es de aplicación la regla general recogida en el artículo 57.1 de la LRJ-PAC (artículo 39.1 de la LPACAP, que se pronuncia en idénticos términos que el referido precepto de la LRJ-PAC), conforme a la cual los actos son eficaces desde la fecha en que se dicten. Por el contrario, la naturaleza del acto determinará que la eficacia comience cuando el interesado tenga conocimiento de aquel mediante la recepción de la correspondiente notificación²⁵. En efecto, como se ha señalado en vía jurisprudencial, la notificación del acto es condición de eficacia frente al interesado, por lo que, conocido por este, aquel despliega sus efectos (SSTS de 7-9-1990, fundamento de derecho 1.º; y 3-3-1992, fundamento de derecho 2.º)²⁶. Consecuentemente, el plazo que se

²⁵ A tal efecto, la doctrina recuerda que el sistema legal de la notificación se arbitra en garantía del ciudadano (ver BARCELONA LLOP, JAVIER: *ibid.*, pág. 217).

²⁶ Sin embargo, en el plano doctrinal, se ha sostenido que los supuestos que la ley califica de eficacia demorada no son en realidad actos totalmente ineficaces, ya que producen efectos desde el momento en que se dictan, si bien no causan la to-

determine en el acto de imposición de la multa para su ingreso en el Tesoro comenzará a contar desde que se produzca el referido conocimiento formal por el interesado.

Por consiguiente, si una vez dictado el acto, pero antes de que reciba la notificación, el interesado cumple la obligación de rendir las cuentas, habría de considerarse finalizado el procedimiento por desaparición sobrevenida de su objeto (artículo 42.1 de la LRJ-PAC y artículo 21.1 de la LPACAP). No cabrá apreciar tal circunstancia, en cambio, si la rendición se produce tras la recepción de la notificación, pues la multa coercitiva no tiene una función sustitutiva del cumplimiento de la obligación, de modo que el interesado pueda optar entre cumplirla o abonar la multa, sino que se dirige, como antes se ha señalado, a compeler a dicho cumplimiento, de modo que, a la vista de esta finalidad, no es posible entender que el hecho de cumplir la obligación deje sin efecto el pago de la multa previamente impuesta y viceversa. Muy al contrario, ha de considerarse que tal cumplimiento se ha producido precisamente porque a ello ha contribuido la imposición de la multa coercitiva, que de esta forma ha conseguido su finalidad de remover la conducta obstaculizadora.

En tal sentido, si se admitiera que el cumplimiento de la obligación produce el efecto de enervar el acto de imposición de la multa coercitiva, una vez que, tras la notificación, ha adquirido eficacia frente al interesado, ello significaría que se la privaría *a posteriori* de su naturaleza pecuniaria, transformándola en una suerte de nuevo requerimiento.

6. REITERACIÓN DE LA MULTA

A tenor de lo establecido en el artículo 30.5 de la LFTCu, la multa impuesta podrá reiterarse hasta obtener el total cumplimiento de lo interesado. Esta reiteración debe hacerse, según señala la jurisprudencia, por lapsos de tiempo que sean suficientes para cumplir lo ordenado, debiendo ser adecuados y proporcionados

talidad de sus efectos, pues para que desplieguen plena eficacia exigen la concurrencia de una circunstancia ajena a ellos, como es el conocimiento por los interesados. Se ha precisado asimismo que es la presunción del conocimiento del acto y no su notificación o su publicación la que produce la plena eficacia de aquel, considerándose que se ha conocido el acto cuando su comunicación se ha realizado con las suficientes garantías para presumir *iuris et de iure* que ha sido conocido por el destinatario, para lo cual será necesario notificarlo o publicarlo en la forma legalmente prevista (cf. BELADIEZ ROJO, MARGARITA: *Validez y eficacia de los actos administrativos*. Madrid, Marcial Pons, 1994, págs. 170-171).

para que en el ínterin pueda llevarse a cabo tal cumplimiento (STS de 6-4-1982, considerando 5.^o), con las consecuencias, en caso contrario, antes señaladas, así como con las matizaciones derivadas del establecimiento *ex lege* del término para el cumplimiento de la obligación de rendir cuentas, a las que también se ha aludido. Con independencia de ello, el precepto no establece ningún límite a la reiteración, de modo que parecería que teóricamente la imposición de las multas podría ser repetida *ad infinitum*.

Ahora bien, resulta preciso interpretar dicha norma en el contexto de la totalidad de las medidas que, a tenor del artículo 42.3 de la LOTCu, puede adoptar el Tribunal de Cuentas cuando sus requerimientos no sean atendidos. En tal sentido, la multa coercitiva no es la única medida adoptar, puesto que junto a ella el precepto hace alusión a la formación de oficio de la cuenta retrasada a costa del moroso y a la propuesta de suspensión, destitución, cese o separación del servicio de la autoridad, funcionario o persona responsable.

No es ocioso, por tanto, traer a colación el siguiente pronunciamiento del Tribunal Superior de Justicia de Galicia: «...lo que ya no es aceptable, en aplicación del principio de proporcionalidad y de la adecuación de la elección de las medidas normativamente previstas, es que dicha multa coercitiva vaya acompañada de otras tres idénticas en un periodo de siete días, cuando lo procedente es que si fracasa la opción de la imposición de la primera multa coercitiva..., el Ayuntamiento debería razonablemente acudir a una ejecución subsidiaria con la que se garantizaría el resultado final de obtención de una debida ejecución del acto administrativo todavía no obtenida con la imposición de la referida multa coercitiva» (STSJ Galicia 1020/2002, de 31 de julio, fundamento de derecho 2.^o).

Por su parte, la doctrina ha señalado que la aplicación del principio de proporcionalidad en el Derecho Administrativo significa que en la actuación administrativa han de concurrir tres requisitos: a) la adecuación de su contenido a los fines que la justifican; b) la aplicación, si fueren varias las medidas aptas para lograr el fin, de aquella que comporte una menor restricción de los derechos de sus destinatarios; y c) el carácter equilibrado de la medida, que vendrá dado por el hecho de que de ella se deriven beneficios para el interés general superiores a las limitaciones de derechos producidos por la actuación administrativa²⁷.

²⁷ LÓPEZ GONZÁLEZ, JOSÉ IGNACIO: «El principio de proporcionalidad en Derecho Administrativo», en *Cuadernos de Derecho Público* n.º 5, 1998, págs. 155-158.

Atendiendo a los criterios reflejados en la referida resolución judicial y en la doctrina, puede sostenerse que el Tribunal de Cuentas no gozará de total de discrecionalidad para elegir cual de las diversas medidas previstas en su legislación reguladora aplicará para compeler al cumplimiento de la obligación relativa a la rendición de cuentas, sino que su elección se verá condicionada por la finalidad perseguida, de modo que deberá optar por aquella que mejor se adecúe al logro de dicha finalidad, de lo que se infiere que si con la imposición de la multa no se consigue aquella, no cabrá reiterar esta *ad infinitum* si resulta posible la formación de oficio de la cuenta retrasada a costa del moroso por existir los elementos suficientes para hacerlo sin su cooperación. Así lo exige incluso el principio de eficacia²⁸. De otra parte, el principio de proporcionalidad impondrá que la medida relativa a la suspensión, destitución, cese o separación del servicio de la autoridad, funcionario o persona responsable sea la última a aplicar.

Así se pronuncia, por lo demás, la doctrina, incluso no ya para oponerse a la inútil reiteración de la multa impuesta, sino respecto de la misma imposición, al entender que la ejecución subsidiaria comporta una menor onerosidad para el obligado, de modo que deberá ser esta, en virtud del principio de proporcionalidad, la medida a aplicar, siempre que sea suficiente para lograr el objetivo perseguido²⁹. En consecuencia, según esta línea doctrinal, parece que la Administración no dispondría de total libertad en la elección del medio a emplear³⁰.

Sin embargo, en el caso de la formación de oficio de la cuenta retrasada a costa del cuentadante moroso, se ha objetado que no sería procedente que el Tribunal de Cuentas forme una cuenta que ha de fiscalizar después³¹. Como he señalado en sendas ocasiones, no me parece que tal hipotética objeción sea un obstáculo insalvable para la aplicación de la referida medida, desde el momento en que la actuación fiscalizadora recae tanto sobre los

²⁸ Ver, en tal sentido, TÁBOAS BENTANACHS, MANUEL: *ob. cit.*, pág. 620.

²⁹ Ver J. BARCELONA LLOP, JAVIER: *ob. cit.*, págs. 295 y 351-352. En sentido similar, GARCÍA DE ENTERRÍA, EDUARDO, y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, TOMÁS-RAMÓN: *ob. cit.*, págs. 800-801; PARADA, RAMÓN: *ob. cit.*, pág. 91.

³⁰ Ver BARCELONA LLOP, JAVIER: *ob. cit.*, págs. 351-352.

³¹ En este sentido, LÓPEZ LÓPEZ, JUAN CARLOS: «Aprobación y rendición de cuentas: problemas y responsabilidades», en *Revista Española de Control Externo* n.º 4, 2000, pág. 101.

aspectos formales como sobre las operaciones que le sirven de soporte material, de modo que no encuentre inconveniente en que el Tribunal de Cuentas forme, a costa del moroso, una cuenta y fiscalice posteriormente sus aspectos materiales. Por añadidura, debe repararse en que el artículo 42.3.a de la LOTCu no obliga a que la formación de la cuenta se realice directamente por el Tribunal de Cuentas³², pudiendo incluso sostenerse, entre otras vías alternativas, que sería posible encargar dicha formación a los expertos a que se refiere el artículo 7.4 de la misma ley, pues, aun cuando este precepto, en sus términos literales, se refiera únicamente a la inspección, revisión y comprobación de documentación, libros, metálico, valores, bienes y existencias, así como a la comprobación de la realidad de las operaciones reflejadas en las cuentas y a la emisión de los correspondientes informes, tal posibilidad podría venir dada por una interpretación conjunta de los referidos artículos 42.3.a y 7.4 de la LOTCu, realizada en sentido extensivo desde una perspectiva teleológica³³. Cuestión distinta son las dificultades para formar la cuenta sin contar con la cooperación del cuentadante moroso.

Respecto de los partidos políticos, puede indicarse que la LoFPP contemplaba la posibilidad de imponer multas coercitivas, sin hacer mención a otras medidas, como la recogida en el artículo 42.3.a de la LOTCu. No obstante, al quedar incluidos, en virtud de las modificaciones efectuadas por la Ley Orgánica 3/2015, de 30 de marzo, los partidos políticos en el ámbito de la LOTCu, ha de entenderse teóricamente aplicable a estas entidades privadas lo dispuesto en el indicado precepto respecto de la formación de oficio de la cuenta a costa del moroso, aunque, como se ha expresado, en la práctica puedan existir dificultades para llevar a efecto esta medida.

³² Lo que se encuentra en consonancia con lo que actualmente dispone sobre la ejecución subsidiaria el artículo 98.2 de la LRJ-PAC y, a partir del 2 de octubre de 2016, el artículo 102.2 de la LPACAP, de idéntico tenor al mencionado precepto de la LRJ-PAC.

³³ Ver AZNAR LÓPEZ, MANUEL: «La función de fiscalización del Tribunal de Cuentas: problemas hermenéuticos y cuestiones controvertidas», *cit.*, págs. 27-28; y «Tribunal de Cuentas», en PALOMAR OLMEDA, ALBERTO, y GARCÉS SANAGUSTÍN, MARIO (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. 833-834, donde también se hace referencia a la trayectoria histórica de esta medida, cuya inclusión en las normas reguladoras del Tribunal de Cuentas se remonta a la Ordenanza del Tribunal Mayor de Cuentas de 1828.

7. IMPUGNABILIDAD DEL ACTO DE IMPOSICIÓN DE LA MULTA

Con fundamento en que el acto de imposición de una multa coercitiva por incumplimiento del deber de rendir las cuentas o por su cumplimiento defectuoso forma parte del procedimiento fiscalizador, se ha sostenido su inimpugnabilidad, puesto que los actos adoptados en tal procedimiento, como ha señalado el Tribunal Supremo³⁴, no son susceptibles de recurso ni en vía administrativa, ni en vía jurisdiccional³⁵. Sin embargo, como se ha avanzado, la multa coercitiva prevista para estos casos en la legislación reguladora del Tribunal de Cuentas, aunque está inmediatamente relacionada con dicho procedimiento, no forma parte del mismo, puesto que se dirige a obtener el elemento material para que tal procedimiento, cuyo contenido es el examen y comprobación de las cuentas rendidas, pueda desarrollarse. Es más, si desde una perspectiva formal esto es así, la imposición de una multa coercitiva tampoco es, desde una perspectiva material, una actuación fiscalizadora, pues con ella nada se fiscaliza, de modo que cuando el Tribunal de Cuentas la impone no lo hace en el ejercicio de su función de fiscalización. Consecuentemente, la admisión de la impugnabilidad del acto por el que el Tribunal de Cuentas impone la multa no significaría en modo alguno abrir la posibilidad de que en vía contencioso-administrativa pueda revisarse el ejercicio de la función de fiscalización³⁶.

Pero el problema de la impugnabilidad o no del acto de imposición de las multas coercitivas por el Tribunal de Cuentas no queda con ello, ni mucho menos, resuelto, puesto que es preciso indagar cuál es el fundamento jurídico en que se apoya la posibilidad de recurrir dicho acto. Cabe recordar a este respecto que el artículo 1.3.a de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa circunscribe la competencia de este orden jurisdiccional, en el caso del Tribunal de Cuentas y de otros órganos constitucionales o de relevancia constitucional, a los actos y disposiciones adoptados en materia de personal, administración y gestión patrimonial, en los

³⁴ Así, ATS de 2-3-2000, fundamentos de derecho 1.º y 2.º.

³⁵ Así lo mantiene MAS CLADERA, PEDRO ANTONIO: *ob. cit.*, págs., 108-113, al analizar la STS de 4 de junio de 2008, recaída en un recurso contencioso-administrativo interpuesto contra el acto de imposición de una multa coercitiva por el Tribunal de Cuentas, señalando que dicho recurso debió ser declarado inadmisibile *in limine litis*.

³⁶ He mantenido antes esta opinión en «La función de fiscalización del Tribunal de Cuentas: problemas hermenéuticos y cuestiones controvertidas», *cit.*, págs. 26-27.

que, según ha señalado el Tribunal Supremo, no pueden entenderse comprendidas las multas coercitivas impuestas por el Tribunal de Cuentas (STS de 4-6-2008, fundamento de derecho 3.º).

El Tribunal de Cuentas ha venido siguiendo la práctica de considerar impugnables en vía contencioso-administrativa los actos de imposición de las multas coercitivas con fundamento en la disposición adicional primera, apartado 4, de la LFTCu, a cuyo tenor son recurribles en la citada vía las resoluciones del Pleno de dicho Tribunal dictadas en el ejercicio de sus funciones gubernativas o en materia de personal³⁷, lo que supone que para ello se debe acudir a una interpretación amplia de la mención a las «funciones gubernativas». Por lo demás, puede añadirse que el criterio seguido actualmente por el Tribunal de Cuentas contrasta con el mantenido hasta la aprobación de la vigente legislación reguladora de este órgano de relevancia constitucional. Sobre ello, puede citarse, a título de ejemplo, el supuesto de una multa impuesta de plano en el año 1980, respecto de la cual el Tribunal sostuvo que, conforme al Reglamento de 16 de julio de 1935, aplicable a la sazón, no cabía recurso alguno, sin que tampoco fuera de aplicación la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, posición que fue objeto de una durísima crítica en el ámbito doctrinal³⁸.

Por su parte, el Tribunal Supremo (STS de 4 de junio de 2008, fundamento de derecho 3.º) ha fundamentado la impugnabilidad de los actos de imposición de multas coercitivas por el Tribunal de Cuentas tanto en la vis atractiva de la jurisdicción contencioso-administrativa para controlar la actuación de los poderes públicos, como en el encuadramiento de estas resoluciones en la potestad sancionadora, criterio este último que no me parece acertado³⁹. Sin

³⁷ SANTAMARÍA PASTOR, JUAN ALFONSO: *La Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Comentario*. Madrid, Iustel, 2010, pág. 76, se plantea si la delimitación de actividades recurribles en vía contenciosa, recogida en el artículo 3.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, ha supuesto la derogación de la disposición adicional primera, apartado 4, de la LFTCu, llegando a la conclusión de que esta sigue vigente, si se tiene en cuenta que su hipotética derogación entraría en contradicción con la finalidad del primer o de los preceptos citados, que se dirige a la ampliación de la garantía judicial.

³⁸ Ver GONZÁLEZ NAVARRO, FRANCISCO: «El control de la actuación del Tribunal de Cuentas», en VV.AA.: *El Tribunal de Cuentas en España*, vol. I. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1982, págs. 639-640.

³⁹ No deja de llamar la atención la forma en que, en sede judicial, se ha efectuado en ocasiones la referencia a las sanciones al examinar los actos de imposición de multas coercitivas. Así, puede traerse a colación el siguiente pronunciamiento: «Palmariamente no estamos ante un procedimiento sancionador, sino

embargo, si bien es cierto que la multa coercitiva no tiene naturaleza sancionadora, no lo es menos que constituye un acto de gravamen que, desde una perspectiva material, produce unos efectos idénticos a los de una sanción pecuniaria, por lo que no resulta posible admitir que su imposición constituya un supuesto exento de control judicial. Si a ello se añade que el acto de imposición de la multa no tiene, como se ha señalado, naturaleza fiscalizadora, sino administrativa, parece posible, a la vista de la vis atractiva antes señalada, realizar una interpretación extensiva del apartado 4 de la disposición adicional primera de la LFTCu que permita reconducir el supuesto a lo previsto en ella⁴⁰.

De conformidad con este razonamiento, parece posible, como hace la sentencia, acudir a una interpretación amplia de la expresión «funciones gubernativas» que, junto a la «materia de personal», aparece mencionada en la referido apartado 4 de la disposición adicional primera de la LFTCu⁴¹. Conforme a esta línea

ante un procedimiento de ejecución forzosa en el que...se imponen multas coercitivas reiteradas para impeler el cumplimiento de un acto administrativo; sin embargo, el que no estemos en presencia de un procedimiento sancionador, no quiere decir que la imposición de las multas no tenga carácter sancionador, por el contrario tal carácter es netamente apreciable en las mismas» (STSJ de la Comunidad Valenciana 22/2001, de 22 de enero, fundamento jurídico 3.º). Por tanto, de los términos literales de esta sentencia podría inferirse la consecuencia de que sería posible imponer sanciones sin ajustarse al procedimiento sancionador, lo que sería ciertamente sorprendente. Es cierto que inmediatamente se explica que el criterio expresado se fundamenta en que los actos de imposición de multas coercitivas «no solamente tienen como presupuesto el de toda sanción –castigar el incumplimiento de un deber o de una obligación preexistente y compeler a su cumplimiento–, sino que el legislador las rodea de la garantía del principio de legalidad», pero, con independencia de que no pueda compartirse la afirmación sobre el carácter punitivo de la multa coercitiva, no parece que del hecho de que la imposición de una medida coercitiva y la de una sanción tengan la común característica de estar sometidas al principio de legalidad pueda derivarse la naturaleza sancionadora de la multa coercitiva.

⁴⁰ AZNAR LÓPEZ, MANUEL: «La función de fiscalización del Tribunal de Cuentas: problemas hermenéuticos y cuestiones controvertidas», *cit.*, pág. 27, y «El Tribunal de Cuentas», *cit.*, pág. 842-843.

⁴¹ El examen de los antecedentes legislativos referentes al Tribunal de Cuentas no parece ser útil para determinar el sentido que ha de darse a esta expresión. No obstante, podría hacerse mención al artículo 8 del Real Decreto de 3 de marzo de 1925, por el que se aprobó el Reglamento Orgánico del Tribunal Supremo de la Hacienda Pública, en relación con el artículo 6.1º del Estatuto de dicho Tribunal, aprobado por Real Decreto de 19 de junio de 1924. El primero de estos preceptos incluye dentro de las «atribuciones gubernativas» de la Junta de Gobierno en Pleno el ejercicio de la función atinente al requerimiento de la presentación de las cuentas, compeliendo a los morosos por los medios que se establecen en la misma disposición.

exegética, por actos y disposiciones del Tribunal de Cuentas dictados en el ejercicio de sus funciones gubernativas se entenderían los de carácter administrativo⁴², viniéndose así a completar, mediante una referencia global, la mención que realiza el artículo 1.3.a de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio) a los actos y disposiciones en las concretas materias de personal, administración y gestión patrimonial sujetos al derecho público de diversos órganos constitucionales y de relevancia constitucional, entre los que figura el Tribunal de Cuentas, para incluir en el ámbito de dicho orden jurisdiccional el conocimiento de las pretensiones deducidas contra ellos. A este respecto, no es ocioso poner de relieve que la doctrina ha enmarcado este precepto de la Ley 29/1998, de 13 de julio, en una línea de progreso tendente a evitar las lagunas que puedan producirse en la tutela general de los derechos de los ciudadanos en sus relaciones con los poderes públicos⁴³.

En resumen, la línea hermenéutica que se ha expuesto permite completar, en el caso del Tribunal de Cuentas, la que, acudiendo a los términos de la ATS de 6 de mayo de 2008 (fundamento de derecho 1.º), puede calificarse de competencia específica o de atribución, que está recogida en el artículo 1.3.a de la Ley 29/1998, de 13 de julio, a cuyo tenor, respecto de determinados órganos constitucionales o de relevancia constitucional, entre ellos el Tribunal de Cuentas, se atribuye a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa el conocimiento de las cuestiones relativas a las concretas materias

⁴² En relación con los órganos de gobierno de los juzgados y tribunales, se ha señalado que «la definición de «gobierno de los juzgados y tribunales» puede hacerse con mayor facilidad, en definitiva, por vía negativa: es decir, será gobierno de los tribunales (y se someterá en consecuencia, a normas y principios de carácter administrativo) todo aquello que no se inserte estrictamente en el proceso y en el ejercicio de la función jurisdiccional» (GONZÁLEZ GARCÍA, JESÚS MARÍA: «Órganos de gobierno de juzgados y tribunales», en ARNALDO ALCUBILLA, ENRIQUE (coord.): *Enciclopedia jurídica*. Las Rozas, La Ley, 2008-2009, pág. 8739). Aplicando este criterio al Tribunal de Cuentas, la «función gubernativa» abarcaría todo lo no encuadrable en las funciones de fiscalización y de enjuiciamiento.

⁴³ GONZÁLEZ-VARAS IBÁÑEZ, SANTIAGO: *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio)*. Madrid, Tecnos, 1999, pág. 69, y *Tratado de Derecho Administrativo*, tomo III, vol. I. Madrid, Thomson Civitas Aranzadi, 2008, pág. 119. En esta línea, se ha señalado que se ha extendido el control judicial a determinadas actuaciones de órganos constitucionales que por su contenido y naturaleza deben ser considerados actos administrativos (RUIZ RISUEÑO, FRANCISCO: El proceso contencioso-administrativo. Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, 7.ª ed. Majadahonda, Colex, 2008. pág. 124).

antes citadas. En virtud de lo anterior, los actos de imposición de multas coercitivas del Tribunal de Cuentas en materia de rendición de cuentas, aun no pudiendo ser calificados, según ha señalado el Tribunal Supremo (STS de 4 de junio de 2008, fundamento de derecho 3.º), como de personal, administración y gestión de personal, serán impugnables en vía contencioso-administrativa al ser dictados en el ejercicio de lo que la disposición adicional primera, apartado cuarto, de la LFTCu denomina «funciones gubernativas».

Admitir a través de esta vía hermenéutica la impugnabilidad de las multas coercitivas impuestas en materia de rendición de cuentas no implica, frente a lo que se ha sostenido en alguna ocasión, «desapoderar al Tribunal de Cuentas de uno de los atributos que le otorga el ordenamiento jurídico para el ejercicio de su actividad de control»⁴⁴, puesto que ningún despojo competencial se produce, sino únicamente el sometimiento a revisión jurisdiccional del ejercicio de una potestad que no deja de tener carácter instrumental respecto de una de las funciones esenciales constitucionalmente encomendadas al Tribunal de Cuentas, como es la función fiscalizadora. El resultado de esta línea exegética es, por lo demás, plenamente acorde con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, cuyo desconocimiento no parece concebible tratándose de un acto de gravamen de consecuencias materialmente similares a las de sanciones pecuniarias.

A modo de excurso, no es ocioso añadir que las consideraciones precedentes son aplicables *mutatis mutandis* a las multas coercitivas que el Tribunal de Cuentas puede imponer, en virtud de la establecido en el artículo 7 de la LOTCu y en el artículo 30.5 de la LFTCu, en los casos del incumplimiento de los requerimientos derivados del deber de colaboración a que se refiere el apartado primero del citado precepto de la LOTCu, consistente en la obligación de suministrar cuantos datos, estados, documentos, antecedentes o informes estén relacionados con el ejercicio de la función fiscalizadora y sean solicitados por dicho Tribunal. Sin entrar ahora en la consideración de si la obligación de rendir cuentas es o no una manifestación específica del deber genérico de colaborar con el Tribunal de Cuentas, a que se refiere el artículo 7 de la LOTCu⁴⁵,

⁴⁴ Así se pronuncia MAS CLADERA, PEDRO ANTONIO: *ob. cit.* pág. 113.

⁴⁵ Aunque *prima facie* me parece que la respuesta ha de ser negativa, ya que el término «colaboración» se utiliza en este precepto con un carácter auxiliar, secundario o accesorio, que no se compeadece con el carácter principal, esencial o fundamental de la obligación de rendir cuentas, sin cuyo cumplimiento no es posible

es lo cierto que, en mi opinión, frente a lo que parece sostenerse en alguna resolución judicial⁴⁶, los requerimientos derivados del incumplimiento de este deber tampoco tienen naturaleza fiscalizadora, por mucho que, frente a la obligación de rendir cuentas, cuyo cumplimiento, como se ha señalado, es previo a la iniciación del procedimiento de fiscalización, en este caso el requerimiento y consiguiente apercibimiento que debe preceder a la imposición de una multa coercitiva puede producirse ya iniciado un determinado procedimiento fiscalizador. Tras la modificación del artículo 7 de la LOTCu esta cuestión se hace patente, ya que ahora el deber de colaboración abarca también a terceros ajenos al procedimiento fiscalizador e, incluso, a personas que ni siquiera serían fiscalizables.

efectuar el examen y comprobación de estas. Además, el deber de colaboración a que se refiere el artículo 7 de la LOTCu está anudado a una previa solicitud del Tribunal de Cuentas, mientras que la rendición de cuentas es una obligación legal. En cuanto a los demás supuestos contemplados en el artículo 42.2 de la LOTCu, es cierto que la subsanación de los defectos observados en las cuentas rendidas o de los reparos formulados requerirá la correspondiente solicitud del Tribunal de Cuentas, pero ello no es un obstáculo para su diferenciación respecto del supuesto recogido en el artículo 7 de la misma ley, pues aquellos están vinculados a la obligación principal de rendir las cuentas, siendo la consecuencia de su cumplimiento defectuoso y teniendo carácter complementario, al dirigirse precisamente a conseguir que se produzca en su integridad el cumplimiento, inicialmente insuficiente o defectuoso, de la obligación impuesta *ex lege*.

⁴⁶ La STS de 11 de julio de 2007, recaída en un recurso interpuesto contra un requerimiento relativo al suministro de documentación a la Cámara de Cuentas de Andalucía cuyo ponente fue el mismo que el de STS de 4 de junio de 2008, antes mencionada, considera que no cabe la interposición de recurso en un supuesto «en el que la impugnación tiene su origen en el requerimiento de documentación en el marco de aquella función (de fiscalización) y al que ha de responder todo el sector público andaluz, satisfaciendo el deber de colaboración que le impone el artículo 9, en relación con el 2, de la Ley 1/1988, de 17 de marzo» (fundamento jurídico 3.º). Ahora bien, acto seguido se añade: «pero sin que su incumplimiento acarree una consecuencia inmediata, derivada del ejercicio de potestades administrativas por parte de la Cámara de Cuentas, la cual según el artículo 10 de la Ley, se ha de limitar a comunicar el incumplimiento al Parlamento de Andalucía, a la Comunidad Autónoma, a la Corporación Local o a los superiores jerárquicos, proponiendo medidas o la exigencia de responsabilidades, pero sin posibilidad de adoptar resolución alguna con fuerza ejecutiva, que tenga eficacia directa sobre el Ayuntamiento hoy recurrente». De ello parece desprenderse que, si la Cámara de Cuentas de Andalucía hubiera tenido legalmente reconocida, como sucede en el caso del Tribunal de Cuentas, la facultad de imponer multas coercitivas o de aplicar otro medio de ejecución forzosa del acto en cuestión, el ejercicio de la potestad administrativa en la que se encuadra este tipo de medidas hubiera sido revisable en vía contencioso-administrativa. Así las cosas, no parece que la STS de 4 de junio de 2008, que se refiere precisamente a un caso de imposición de una multa coercitiva, significara el cambio de criterio tan radical al que algún autor se ha referido (ver MAS CLADERA, PEDRO ANTONIO: *ibid.*, págs. 110-113).

8. CONCLUSIÓN

A título conclusivo, es menester señalar que la regulación de la multa coercitiva que puede imponer el Tribunal de Cuentas ante el incumplimiento de la obligación de rendir las cuentas o ante su cumplimiento defectuoso adolece de defectos que afectan tanto a aspectos sustanciales, como a elementos procedimentales, de forma que sería muy conveniente la modificación de la legislación del Tribunal para mejorar la regulación de la citada medida en el más amplio marco de una sistematización más adecuada del conjunto de los medios coercitivos que el Tribunal de Cuentas tiene a su disposición para compeler al cumplimiento de dicha obligación.

Antonio Flores de Lemus (1876-1941): un economista al servicio del Estado y un hacendista reformador¹

Miguel González Moreno

Catedrático de Economía Aplicada
Universidad de Granada

RESUMEN

Flores de Lemus desempeñó un papel protagonista en las grandes cuestiones que ocuparon el escenario económico de la España del primer tercio del pasado siglo y, asimismo, fue uno de los principales inspiradores de los más importantes proyectos transformadores que se intentaron acometer en nuestro país. Entre ellos destaca la puesta en marcha de una ambiciosa y gradual reforma fiscal que permitiera a la hacienda española contar con los recursos necesarios para superar su crónica situación deficitaria y desarrollar los programas de gasto que el desarrollo demandaba. Las medidas diseñadas por Flores, vistas desde la perspectiva actual, estaban presididas por el posibilismo y la prudencia. Los objetivos marcados fueron preservar el equilibrio presupuestario y garantizar financieramente la prestación de los servicios públicos esenciales y las medidas planteadas consistían fundamentalmente en la modificación de la distribución de la carga tributaria mediante el establecimiento del criterio de la capacidad de pago en lo relativo al producto, la renta, el patrimonio y el gasto. Su pretensión era ir allanando el camino que conduciría en el futuro a un nuevo sistema tributario tanto directo como indirecto.

PALABRAS CLAVE: programas de gasto, reforma fiscal, tributos, déficit público.

¹ Este artículo se inspira en M. González Moreno (2012).

ABSTRACT

The Spanish economist Flores de Lemus played an outstanding role in dealing with essential issues in the Spanish economic scenario during the first third of the twentieth century and, he was also one of the driving forces behind the projects that were developed in order to transform the Spanish economy. Among the most notable of these projects, we can highlight the implementation of a gradual and highly ambitious fiscal reform that would have allowed the Spanish Inland Revenue to obtain sufficient income to overcome its permanent deficit and to develop the public spending programmes needed to foster the future growth of the Spanish economy.

However, the measures proposed by Flores de Lemus were, from today's point of view, characterized by possibilism and prudence. The objectives were to balance the budget and to guarantee the provision of essential public services and the measures planned were to a large extent the modification of the distribution of the fiscal burden by means of the establishment of the ability-to-pay criterion in relation to production, income, wealth and spending. His purpose was to pave the way towards a new fiscal system in Spain.

KEY WORDS: *public spending programmes, fiscal reform, taxes, public deficit.*

1. INTRODUCCIÓN BIOGRÁFICA

Entre 1876 y 1941 transcurrió la vida de Antonio Flores de Lemus. Nació en Jaén un 14 de junio del año 1876, y murió en el Madrid de la postguerra civil el 21 de marzo de 1941. Su vida, pues, se inició con la Restauración, bajo el mandato de Alfonso XII, y conoció la Regencia de María Cristina, el Desastre de 1898, el reinado de Alfonso XIII, la Dictadura de Primo de Rivera, la II República, la Guerra Civil de 1936 y, aunque en sus inicios, también el franquismo, padeciendo en sus últimos años no pocos reveses personales, académicos y profesionales. Pero dado que fue un hombre formado en algunas de las más prestigiosas Universidades europeas de su época (Tubinga, Berlín y Heidelberg) y que representó a España en importantes y trascendentales Conferencias Internacionales, igualmente estuvo al tanto, en algún caso profundamente, de acontecimientos históricos mundiales como la globalización de finales del XIX y principios del XX, la I Guerra Mundial, la hiperinflación alemana de comienzos de los 20, la Gran Depresión de 1929, y los primeros años de la II Guerra Mundial.

Atendiendo a estas coordenadas temporales e históricas, su biografía no es cualquier biografía. No sólo fue espectador de importantes acontecimientos históricos, sino que desde 1905 hasta 1936, casi ininterrumpidamente, es el principal asesor de los incontables

Ministros de Hacienda en las principales áreas económicas: política comercial y arancelaria; fiscalidad y presupuestos; política monetaria y cambiaria; y reformas estructurales y sectoriales. Los responsables de la cartera ministerial se sucedían uno tras otro, pero en el Ministerio siempre había un denominador común: Antonio Flores de Lemus. Aunque era amante del trabajo a la sombra, su labor trascendió el ámbito ministerial hasta erigirse en un referente nacional tanto para las más altas instancias políticas (Alfonso XIII, Miguel Primo de Rivera, José Canalejas, Antonio Maura, Niceto Alcalá-Zamora o Manuel Azaña), como para los círculos intelectuales (Francisco Giner de los Ríos, J. Ortega y Gasset, Miguel de Unamuno, etc.). De manera que estamos ante un observador privilegiado, pero sobre todo frente al primer economista, en el sentido literal y actual del término, que como tal ha desempeñado un papel relevante y reconocido en algunos de los momentos más decisivos de la historia de nuestro país.

A su pesar, fue una persona conocida y reconocida. En consecuencia su figura inspiró admiración entre sus discípulos, respeto y temor entre sus alumnos, y la más alta consideración entre los más señalados intelectuales. Pero, aun reconociendo todos ellos su categoría académica y su competencia profesional, entre los políticos suscitó filias y fobias, estas últimas en modo alguno ajenas al desdén con el que el economista jiennense trató a más de un alto responsable gubernamental. Lo cual no le impidió ganarse la estima de políticos tanto conservadores (Antonio Maura, Francesc Cambó o José Calvo Sotelo) como de izquierdas (Indalecio Prieto). Así pues, por el protagonismo y la relevancia que alcanzó en su época, estamos ante una figura clave para entender la historia de nuestro país entre 1905 y 1936; en pocas palabras, nos hallamos no ante un figurante sino frente a un protagonista.

Como en el caso de tantas otras personas, la Guerra Civil quebró la trayectoria personal y la vida familiar de Antonio Flores de Lemus. A partir de 1936 se abren las páginas más dolorosas de su existencia. Aunque su labor como funcionario estuvo inspirada por un noble patriotismo, y de ninguna manera por partidismo alguno, fue objeto de represalias; a pesar de haber servido con lealtad al Ministerio de Hacienda desde 1905 hasta 1936, fuese del partido que fuese el Ministro que se encontrase al frente.

A finales de 1940 volvió a una España desolada, y no sólo en lo material. Nada estaba, ni nadie era como cuando él se vio obligado al exilio; su mundo se había desvanecido. Regresaba despojado in-

justamente de todo lo que había sido y conseguido con gran esfuerzo a lo largo de su vida, ya no era Catedrático ni, por supuesto, alto funcionario del Ministerio de Hacienda. Sus discípulos corrieron desigual suerte: unos marcharon al exilio (Gabriel Franco, Jesús Prados Arrarte, etc.), otros ocuparon puestos de relevancia en el nuevo régimen o bien se sumieron en un profundo y largo exilio interior.

Al fin y a la postre era una víctima más de la Historia de España. Tras una dolorosa enfermedad falleció en Madrid a los pocos meses de su regreso: el 21 de marzo de 1941. Sirva de epitafio el retrato humano que de él nos dejó Ramón Carande: *«Fue andaluz por los cuatro costados. Durante su vida, lejos de la tierra, conservó, con el acento, exclamaciones, modismos y otros ingredientes de la Bética. Su personalidad complejísima reunía rasgos contradictorios; imaginación luminosa, generosidad desbordante, enorme capacidad de renuncia; prendas todas de pura cepa andaluza. En ellas prendió, con arraigo, la vocación burocrática de sello prusiano, fundiendo dotes antagónicas en este andaluz germanizado a quien, como los diestros gitanos, reportaron la superstición, el faroleo y las espantadas, alguna mala tarde»*².

2. UN ECONOMISTA AL SERVICIO DEL ESTADO: MARCO INTERPRETATIVO DE LA ECONOMÍA ESPAÑOLA

En 1904 un joven de veintiocho años, formado en el espíritu de la Institución Libre de Enseñanza, discípulo de Giner de los Ríos y pasado por el exigente tamiz de la Universidad alemana, irrumpió en el páramo que en aquellos años era la enseñanza de la economía en España, obteniendo brillantemente la Cátedra de Economía Política y Hacienda Pública de la Universidad de Barcelona. Era cuestión de poco tiempo que su prestigio y competencia desbordara las aulas universitarias y alcanzase los círculos de decisión política.

No obstante, la mayor parte de su tiempo y de sus energías la absorbía el Ministerio de Hacienda. En su condición de alto funcionario, de auténtico cerebro gris, formó parte de importantes Comisiones: Presidente de la Comisión sobre el Impuesto de Rentas y Ganancias (1927); Presidente de la Comisión para el Estudio de la Implantación del Patrón Oro (1929); Representante del Ministerio de Hacienda en el Consejo de Energía (1929); Consejero de CAMP-SA (1930); Vocal del Consejo Superior de Ferrocarriles (1930);

² R. Carande (1971, p. 222).

Consejero del Banco de España (1931); y Miembro de la Comisión Técnica Agraria (1931). Asimismo, comisionado por el Gobierno español intervino en distintas conferencias internacionales de la Sociedad de Naciones: Reunión de Expertos Internacionales para los Problemas de la Doble Imposición (1928); Miembro del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones (1929); y Conferencia Económica Internacional de Londres (1933).

Por todo lo antedicho, el Ministerio de Hacienda ocupa un lugar de privilegio en la biografía de Flores, pues además de permitirle cumplir sus aspiraciones como economista y convertirlo en un hombre influyente, también, y sobre todo, el conjunto de su obra, tanto la escrita como la reformadora, se desprende principalmente de sus múltiples cometidos ministeriales.

En este punto, procede adentrarse en el estudio de lo que en la mayoría de otros autores denominaríamos *su obra*, por fin recopilada y publicada³. Aquí radica el principal escollo de la biografía intelectual de Flores. No es autor de un título en el que se compendien, estructuren e interrelacionen sus ideas económicas; sus escritos son fruto de su labor en el Ministerio de Hacienda, y tanto temporal como temáticamente están marcados por la agenda política del país. Cuando en esta prima la cuestión arancelaria (1906, 1922), nos encontramos con las aportaciones de Flores en este terreno; cuando lo prioritario es el estado de la Hacienda (1909-1936), hallamos sus páginas más elaboradas en la denominada por Fuentes Quintana *la reforma tributaria silenciosa de Flores de Lemus*; cuando entre los responsables políticos cunde el desconcierto por la cotización de la peseta (1928-1929), es nombrado Presidente de la Comisión que redactaría el famoso Dictamen sobre la implantación del Patrón Oro; y así sucesivamente. Su calendario de trabajo estaba marcado por el reloj político-económico, constituyendo su curriculum un puzle temático en el que las piezas tienen, en apariencia, un complicado encaje.

Sin embargo, estamos convencidos que en esa obra aparentemente dispersa e inconexa, subyace un esquema explicativo articulado y coherente sobre la economía española, es decir, debemos analizar el todo, no los componentes por separado; pues intuimos que en el caso de Flores ese todo es más que la suma de sus partes.

³ Antonio Flores de Lemus: *Obras*. Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, 3 vols. 2010.

La desintegración de una época a que dio lugar el Desastre de 1898 exigía un nuevo tipo de ideas económicas, más en consonancia con las prevalecientes en la Europa de aquellos tiempos. Este trascendental giro es imputable a la encomiable labor formativa y orientadora de la Institución Libre de Enseñanza⁴ que, en lo referente a las disciplinas económicas y no en exclusividad, se personifica y ejemplifica en la figura de Antonio Flores de Lemus. Este cambio de dirección intelectual trajo consigo una nueva interpretación del funcionamiento y la problemática de la economía española en los albores del siglo XX, siendo la versión de Flores la que tuvo un mayor predicamento en su época y la que ha dejado una huella más profunda en las sucesivas generaciones de economistas.

Su análisis se articula a dos niveles interrelacionados. Uno, señala y estudia en profundidad el *problema económico de España*: el atraso relativo con respecto a Europa. Y dos, identifica y disecciona los *problemas económicos de España*; que frenan nuestro crecimiento y dificultan el acercamiento a los países europeos avanzados.

Partiendo de una información estadística amplia y con el apoyo de un sólido bagaje teórico, Flores de Lemus pone tierra de por medio con respecto a supuestas propuestas de actuación que proliferaron en el último tercio del XIX que no tenían la menor consistencia analítica y que eran más propias del campo de las ocurrencias que de la política económica. El economista andaluz parte de una idea básica: el problema económico de España es su atraso con respecto a las economías europeas más desarrolladas. Con claridad meridiana lo refleja Flores en un artículo que vio la luz en *The Times* el 29 de junio de 1914 en el que, haciendo un balance global de la evolución de la economía española a lo largo del XIX y los años transcurridos del XX, pone el acento en el lugar adecuado: «*Difícilmente se puede imaginar más radical disconformidad en las opiniones acerca del estado económico de un país que la que se percibe entre los observadores contemporáneos de Economía Española. Mientras para unos España es una nación pobre y, más que pobre, miserable, fuera y aparte del progreso económico general de Europa, para otros la Economía de nuestra Patria se halla en pleno florecimiento. Es imposible que alguna de estas opiniones sea total y radicalmente falsa. Cuando se estudia atentamente el estado actual de nuestra Economía se adquiere el convencimiento de que la característica común que imprime su signatura a este estado es la propia de un pueblo efectivamente retardado en*

⁴ Al respecto puede consultarse E. Menéndez Ureña (2001) y J.L. Malo Guillén (2001).

su desarrollo, pero que hace grandes esfuerzos por reincorporarse al progreso general y obtiene, como resultado de tal esfuerzo, de ese renacimiento de energías, resultados ya cada vez mayores y de mucha consideración. De donde resulta que mientras es juzgada con el criterio y la medida de las naciones, que representan el más alto grado del progreso económico y de la riqueza adquirida, España parece pobre y económicamente débil; cuando se mira el camino recorrido por las fuerzas económicas de la Patria en los últimos tres lustros, sorprende la energía insospechada de este pueblo admirable y la rapidez con que camina hacia su enriquecimiento»⁵.

El punto de partida del análisis de Flores está perfectamente señalado: España es «*un pueblo efectivamente retardado en su desarrollo*» y que en comparación con otros principales países europeos «*parece pobre y económicamente débil*». A partir de aquí el pensamiento de Flores discurre en una sola dirección: la identificación de las razones explicativas del atraso económico de nuestro país y de los factores que frenan el potencial de crecimiento y que, consiguientemente, impiden o ralentizan la convergencia.

Para Flores la razón de nuestro rezago económico se encontraba en la deriva autárquica y proteccionista que había tomado la economía española desde 1890⁶. Esta estrategia de crecimiento, descansaba sobre tres pilares perfectamente identificados por Flores de Lemus.

En primer lugar, la base productiva y la dimensión del mercado nacional, y por ende el nivel de renta y la capacidad de consumo, dependía estrechamente de la agricultura, puesto que era con diferencia el primer sector en términos de producción y de empleo. Así lo destacó y demostró Flores: «*España es una nación agrícola, no solamente en sentido de que la mayor parte de su población activa se dedica a la producción rural, sino también porque la industria del país, con ser importante absoluta y relativamente como ya lo es, trabaja principalísimamente para el mercado interior, y pulsa enérgicamente o desfallece según la situación de ese mercado. La coyuntura española, en lo que tiene de específicamente español, irradia de los campos. Si las cosechas fueron buenas, la industria vive intensamente, y languidece, por el contrario, en los años malos para la agricultura*»⁷. De esta manera, el destino de la economía española estaba ligado al de la agricultura.

⁵ A. Flores de Lemus (1976b, p. 421).

⁶ Esta estrategia es la denominada por J.M. Serrano «*el viraje proteccionista en la Restauración*» y por S. Roldán y J.L. García Delgado «*la vía nacionalista del capitalismo español*».

⁷ A. Flores de Lemus (1976d, p. 493-494).

El segundo pilar estaba constituido por una férrea política proteccionista que resguardaba al mercado nacional de la competencia externa y lo reservaba prácticamente en exclusiva para las empresas y los grupos de interés españoles. Pero lo grave del caso español no es que se tratase de un proteccionismo selectivo, calculado y temporal con la pretensión de velar por la *industria naciente*, sino que estamos ante la versión extrema, lo que Flores denunció como un pretendido *proteccionismo integral*, que en realidad era falsamente integral pues como el economista andaluz no se cansaba de proclamar: «*La aplicación genérica, por no decir imbécil, como aquí en España lo hacemos del sistema protector, es palo de ciego... o de lince. Para el interés nacional, tanto monta. ... cuando se pide protección igual para todos se pide la Luna. La protección de los unos, ha de ser necesariamente a costa de los otros*»⁸.

Hasta aquí Flores de Lemus colocó en el lugar exacto y apropiado dos de las tres piezas que en su opinión componían el rompecabezas del atraso económico español. Una, la configuración mayoritariamente agraria de nuestro aparato productivo que demarcaba y constreñía el mercado interno y taponaba las vías de desarrollo y de cambio estructural. Y dos, sobre la base agraria y en general sobre el conjunto de la economía española se extendía un manto protector integrado por distintos componentes: una sucesión en el tiempo de aranceles, a cual más proteccionista (1890, 1891, 1906 y 1922): un entramado de medidas extraarancelarias que en última instancia eliminaban cualquier vestigio de comercio libre (contingentes, cuotas, prohibiciones, licencias, etc.); y el armazón proteccionista se completaba con un acentuado corporativismo económico plasmado en sucesivas leyes de protección a la industria nacional (1907, 1917 1924).

3. UN HACENDISTA REFORMADOR

En el anterior esquema interpretativo sobre la economía española y en la concepción de la obra reformadora que Flores tenía en mente faltaba la que a su entender era la pieza maestra: una hacienda pública ineficiente y deficitaria que, lejos de contribuir al crecimiento económico, era incapaz de asumir un papel protagonista debido a la escasez de recursos, a su inadecuada estructura de gasto, y a las graves distorsiones que, para las políticas monetaria y de tipo de cambio, representaba la financiación inflacionista del déficit público.

⁸ A. Flores de Lemus (1976e, p. 419).

En ningún otro tema como en éste, Flores de Lemus demostró y exhibió sus mejores dotes de economista teórico y aplicado, sacó a la luz sus influencias formativas germanas, desarrolló sus ideales reformistas, y también como en ningún otro su trabajo fue estéril y sus recomendaciones desoídas e ignoradas. Sus propuestas de reforma fiscal no tuvieron, o no podían tenerlo, eco en la España de las primeras décadas del siglo XX, hubo que esperar a la reinstauración de la democracia para que su reformismo tributario fuese reconocido en toda su dimensión.

En este orden de ideas, nadie como el profesor Fuentes Quintana ha estudiado y sabido interpretar la ideología y la obra reformadora en materia hacendística del economista andaluz; hasta el punto que llega un momento en que leyendo a Fuentes el lector duda que no sea un heterónimo de Flores de Lemus. De manera que la obra hacendística de Flores la conocemos por persona interpuesta, a través de su traductor simultáneo: Enrique Fuentes Quintana. Emular la claridad expositiva y los conocimientos fiscales de quien fuera el inspirador de los Pactos de la Moncloa es una tarea vana, por lo que sólo nos cabe la posibilidad de sintetizar la labor hacendística de Flores exponiendo su filosofía reformadora y las líneas maestras de las sucesivas reformas fiscales, generales y parciales, en las que intervino directa o indirectamente.

Si hay un tema recurrente a lo largo de nuestra historia económica y sobre el que tanto economistas como historiadores han llamado la atención, ése es el de los problemas financieros de la hacienda pública. Así, entre otros muchos, supieron verlo Tomás de Mercado en el siglo XVI y los mercantilistas en el XVII; y cómo no, la cuestión fiscal continuó manifestándose y debatiéndose a lo largo del XVIII y del XIX, cobrando especial protagonismo a finales de esta última centuria y principios del XX.

Aunque la colaboración de Flores con el Ministerio de Hacienda comenzó al hilo del debate suscitado en torno a los preparativos de la Ley de Bases Arancelarias de 1906, más pronto que tarde fueron requeridos sus servicios ante el imparable y preocupante deterioro de las cuentas públicas, tras debilitarse los efectos estabilizadores y beneficiosos de la Reforma Fiscal de Raimundo Fernández Villaverde de 1899-1900. Nuevamente se cumplía el guión de costumbre: cuando la economía española se hallaba en una encrucijada, se reclamaba el asesoramiento y el consejo del economista más prestigioso del país, Antonio Flores de Lemus; normalmente nombrándole Presidente de la Comisión respectiva que estudiase

el tema y, a continuación, también como siempre, se ignoraban o archivaban sus recomendaciones.

A la altura de 1910 la hacienda pública española reclamaba una actuación pronta y decidida, ante la evidencia que estaba abandonando la senda del superávit que había emprendido en 1900 y se encaminaba, como había sido habitual en el pasado, hacia el desequilibrio financiero, como así ocurrió a partir de 1912 prácticamente ya de forma ininterrumpida. Este cambio de rumbo no obedecía a factores coyunturales sino que, después del paréntesis de rigor presupuestario debido a la reforma emprendida por Fernández Villaverde, volvieron a aflorar los males estructurales y crónicos de nuestro sistema fiscal.

Como en su momento señaló el profesor Fuentes Quintana⁹, el sistema tributario español en los albores del siglo XX se encuadraba dentro del denominado *modelo latino*. Es palpable, no sólo el anacronismo de este esquema impositivo, sino muy especialmente sus debilidades. Por una parte, era un sistema incapaz de recabar los recursos necesarios para que la hacienda pública desarrollase las funciones que tenía asignadas, no muchas por otro lado, puesto que predominaba una visión clásica y ortodoxa de la actividad económica y financiera del Estado. Por otra parte, las figuras impositivas se encontraban alejadas de la realidad económica y dada su rigidez no se habían adaptado a los cambios económicos que se habían producido en la sociedad española. Y por último, desde cualquier punto de vista el sistema tributario era desigual, pues la imposición directa no se basaba en el principio de capacidad de pago, y la indirecta recaía ostensiblemente en las clases sociales más desfavorecidas.

En modo alguno este sistema fiscal podía respaldar un gasto público en crecimiento continuo y poco efectivo en lo referente a su composición. De esta forma, los déficit eran la nota común y las vías financieras elegidas para afrontarlos consistían en la emisión de deuda pública y de dinero, con el consiguiente impacto inflacionista. Asimismo, las principales partidas de gasto no eran aquellas más vinculadas al desarrollo económico (infraestructuras, educación, etc.) sino el pago del servicio de la deuda pública y, puntualmente, los gastos derivados de campañas militares.

Es verdad que tanto la insuficiencia como la rigidez del sistema impositivo se convirtieron en crónicos, pero no es menos cierto que

⁹ E. Fuentes Quintana (1976) y (2001a).

de ello sólo se tomaba conciencia cuando la situación financiera de la hacienda alcanzaba niveles críticos. Precisamente uno de esos momentos se dio a finales del XIX en que la partida correspondiente al pago de los intereses y las amortizaciones de la deuda pública llegó a representar el 43 por 100 del gasto público. A todas luces la situación era insostenible, y así lo supo interpretar Fernández Villaverde, incorporando en los presupuestos de 1899-1900 un histórico plan de saneamiento de nuestra maltrecha hacienda. Histórico no sólo por los resultados alcanzados, sino porque sembró una ideología fiscal, inspirada en la prudencia y el rigor, que han dejado huella en nuestra hacienda y también influyó en Flores de Lemus. No en vano el economista andaluz calificó la acción reformadora de Fernández Villaverde como «*la obra política de más amplio reconocimiento de la historia moderna de España*»¹⁰.

No hubo que esperar mucho tiempo para que la herencia dejada por Villaverde, una raya en el agua de nuestra historia económica y financiera, fuese dilapidada. En efecto, creyéndose la clase política que el superávit en las cuentas públicas era *tierra conquistada* gracias a la reforma de 1900, se abrió una dura polémica entre aquellos que propugnaban continuar por la senda del rigor presupuestario, los villaverdistas, y aquellos otros que creían llegado el momento de relajar la presión fiscal indirecta, los mauristas. Prevalció esta última corriente, y dentro de ella hay que enumerar el intento de eliminación del impuesto de consumos que en 1908 propugnó Navarro Reverter y la extinción gradual que de dicho impuesto estableció por ley el Gobierno Canalejas el 12 de junio de 1911. Esta medida no sólo restó capacidad recaudatoria a un sistema ya de por sí mermado sino que además supuso el debilitamiento del eslabón más débil de nuestra hacienda, en aquel entonces y ahora, y sobre el que Flores no dejó de manifestar su preocupación: la financiación local. Era evidente, pues, que después del paréntesis villaverdista la hacienda pública volvía donde solía: el desequilibrio presupuestario. Otra vez se cernía la amenaza del déficit y la pesada e insostenible carga de la deuda pública. Pero ya no estaba Fernández Villaverde, que falleció en 1905. A partir de ahora y hasta 1936, año del comienzo de su exilio francés, todo proyecto o intento de reforma fiscal lleva el sello inconfundible de Flores de Lemus.

El economista andaluz desempeña distintos papeles en los sucesivos intentos, todos ellos fallidos, de reforma fiscal emprendi-

¹⁰ Cita recogida en E. Fuentes Quintana (2001a, p. 190).

dos por diferentes responsables de la cartera de Hacienda. Aparece como el arquitecto de los proyectos que intentaron modificar el esquema tributario emprendidos por Eduardo Cobián en 1910, bajo el Gobierno Canalejas; por Gabino Bugallal en 1919-1920; con un gobierno presidido por Sánchez de Toca; por Calvo Sotelo en 1927, durante el Directorio Militar de Primo de Rivera; y en sus ideas y propuestas se inspiró el fallido empeño reformador propugnado por J. Carner en 1932, siendo Manuel Azaña Presidente del Gobierno. Como puede apreciarse, desde su puesto de alto funcionario, Flores de Lemus estuvo detrás, bien a la sombra o a la luz, de cuantas reformas fiscales se intentaron desarrollar en nuestro país para configurar una hacienda distinta, más moderna, más eficiente, en suma, una hacienda similar a la existente en los países de nuestro entorno. Y esta trascendental misión la prestó con su más que contrastada profesionalidad y competencia, pero sobre todo con una gran tenacidad, pues desde su incorporación al Ministerio hasta su marcha al exilio trabajó denodadamente, aunque sin éxito, porque España tuviese un sistema impositivo suficiente y equitativo. Su labor no hizo distinciones de ningún tipo, prestó sus conocimientos tanto a ministros liberales como Cobián y Bugallal, por cierto ambos discípulos de Fernández Villaverde, como a responsables ministeriales en la Dictadura de Primo de Rivera o en la II República. El mismo patriotismo que le impulsó a estudiar economía y perfeccionar su formación en Alemania, le llevó a prestar su asesoramiento, para tratar de mejorar la situación social y económica de su país, a los distintos responsables del ministerio de Hacienda, bajo distintos Gobiernos y diferentes regímenes políticos.

Teniendo en cuenta el magnífico juicio que a Flores le merecía la reforma de Villaverde y que los dos primeros proyectos en los que intervino estuvieron liderados por dos villaverdistas, no sería descabellado suponer que la labor del economista andaluz iba en la dirección marcada por el autor de la reforma de 1900. Es verdad que saltan a la vista las coincidencias de diagnóstico: la insuficiencia recaudatoria, los problemas macroeconómicos que genera un déficit público persistente, la inestabilidad financiera que provoca un elevado volumen de deuda pública, la necesidad objetiva que tenía el país de contar con determinados servicios públicos y los beneficios de contar con una hacienda pública saneada.

Dicho esto, las diferencias son palpables, sobre todo una, la principal: Flores de Lemus tenía una ideología fiscal distinta a la de Fernández Villaverde. Intentó, volvemos a reiterar que sin re-

sultados positivos, lo que el economista madrileño, fiel a su liberalismo económico, no hizo, es decir, reformar la hacienda pública en sus distintos componentes, no sólo la estatal sino también la local; equilibrar la composición del cuadro impositivo entre la tributación directa y la indirecta; sustituir gradualmente la imposición directa de producto por un impuesto personal sobre la renta; modificar en profundidad el impuesto de consumos, haciéndolo más flexible y acorde con los cambios operados en la estructura del consumo de la población, para proceder en su momento a la creación de un impuesto general sobre las ventas y, por tanto, a un nuevo sistema de financiación local; y, por encima de cualquier otra consideración, se atrevió a propugnar el cambio del statu quo fiscal de la España de su tiempo, precisamente la línea que Villaverde no traspasó, esto es, Flores defendía la necesidad de un sistema fiscal más justo, que distribuyese la carga tributaria con arreglo al principio de capacidad de pago. Este criterio de equidad y progresividad fiscal, compartido y extendido en la actualidad, levantó la más férrea oposición política en la España de aquel tiempo, siendo rechazado todo proyecto que tratase de configurar una distribución distinta del esfuerzo fiscal, y en este punto coincidieron tanto los gobiernos liberales, conservadores, autoritarios o republicanos. Por presiones políticas, intereses económicos y condicionantes sociales, las medidas reformistas propuestas y defendidas por Flores no fueron comprendidas ni aceptadas en su tiempo.

Esta oposición radical no estribaba en la extremosidad de las ideas fiscales de Flores o en la precipitación de su aplicación efectiva. Muy al contrario, su ideología fiscal era la predominante en otros países europeos y él era consciente que su implantación tenía que ser gradual en el tiempo y realizada con mucho tino. No en balde, como ya hemos apuntado, Fuentes Quintana la ha calificado como *reforma silenciosa*. No obstante, aunque denominada *silenciosa*, levantó mucho ruido.

Como no podía ser de otra forma, ha sido el profesor Fuentes Quintana quien ha desvelado y sistematizado lo que él describe como la *ideología fiscal reformadora de Flores de Lemus*. Detallar esta ideología conlleva explicitar la respuesta que daría Flores, con la intermediación de Fuentes Quintana, a cinco preguntas esenciales.

¿Qué es una reforma fiscal? «*La reforma tributaria se entiende por Flores en un sentido muy actual: como una variación en los principios de*

reparto efectivo de la imposición. Todo lo que a esta variación lleve o la propicie cae dentro del campo de la reforma»¹¹.

¿Qué medidas comprendería la reforma? *«En primer lugar, las simples enmiendas técnicas con las que se altera o actualiza la redacción de determinadas disposiciones (...) En segundo lugar, la coordinación de tipos impositivos y sus variaciones son parte del proceso de la reforma fiscal (...) En tercer lugar, la revisión de los gastos fiscales (...) En cuarto lugar, el proceso de reforma abarca... las alteraciones y reformas de la administración de la Hacienda pública (...) En quinto lugar, en el proceso de reforma tributaria se incluyen los proyectos de modificación conjunta, extensa y profunda de distintos gravámenes o del total sistema tributario»¹².*

¿Por qué es necesaria la reforma? Porque España contaba con un sistema fiscal anticuado, alejado desde muchos puntos de vista no sólo de los establecidos en otros países europeos sino además impropio de la España que se adentraba en el siglo XX, en la que no tenía encaje un cuadro tributario incapaz de recabar los recursos necesarios para garantizar la solvencia financiera del Estado y con un criterio de reparto de la carga desfasado, el producto y no la capacidad de pago y, por ende, muy poco equitativo.

¿Qué objetivos persigue la reforma? Para Flores los objetivos estaban muy claros: corregir la tendencia al déficit del presupuesto, por sus nocivos efectos macroeconómicos; garantizar unos niveles de prestación de los servicios públicos acorde con el desarrollo alcanzado por nuestro país y teniendo como norte el estado benefactor alemán; y distribuir mejor el esfuerzo fiscal entre las rentas del capital y del trabajo.

Y por último, ¿cómo desarrollar operativa y administrativamente la reforma? La experiencia había mostrado a Flores que para que una reforma fiscal llegase a buen puerto ésta tenía que institucionalizarse, en palabras de Fuentes Quintana los elementos que abarcarían esa institucionalización serían los siguientes: *»a) La existencia de un órgano o unidad administrativa que tenga exclusivamente atribuida la competencia de estudiar, diseñar, encauzar y dirigir el proceso de cambio fiscal; b) esa unidad administrativa debe desarrollar la labor reformadora de manera permanente y continuada (...); c) las funciones reformadoras deben quedar aisladas de las presiones políticas»¹³.*

¹¹ E. Fuentes Quintana (2001a, p. 251).

¹² E. Fuentes Quintana (2001a, pp. 251, 252, 253).

¹³ E. Fuentes Quintana (2001a, pp. 257-258).

Queda de manifiesto que el referente de cualquier reforma fiscal que se emprendiese tenía que ser Flores de Lemus. Desde luego, y en principio, por sus conocimientos y por su posición en el Ministerio de Hacienda, pero muy especialmente porque sabía el qué, el porqué, el para qué y el cómo reformar. Pero a partir de aquí había una gran diferencia entre Fernández Villaverde y Flores, entre la reforma efectiva de uno y las múltiples y fallidas intenciones del otro: el primero dominaba los entresijos del poder y controlaba el proceso de toma de decisiones; el segundo era un asesor, bien es cierto que prestigioso e influyente, pero un asesor al fin y al cabo. Fernández Villaverde intentó y pudo cambiar la realidad, Flores de Lemus se topó con el rancio inmovilismo político, social y económico que en materia tributaria, como en tantas otras, dominaba en la España de su tiempo.

La *reforma fiscal silenciosa* de Flores de Lemus, siguiendo un orden temporal, consta de varios y extensos capítulos¹⁴; de éstos, que constituyen el apartado más amplio de la obra escrita y reformadora de Flores, realizaremos una sinopsis argumental, remitiendo al lector a la nota precedente para un análisis más profundo y detallado.

Aunque la primera toma de contacto de Flores con los problemas de la hacienda española tiene lugar a partir de 1907, al ser nombrado miembro de la Comisión Extraparlamentaria para la Transformación del Impuesto de Consumos; en sentido estricto, el primer estadio de su empresa por transformar nuestro sistema tributario se inicia y concluye en 1910, con el proyecto de reforma fiscal del Ministro de Hacienda Eduardo Cobián. Este responsable político supo ver, por encima de la polémica entre villaverdistas y mauristas, que la reforma que con tan buenos resultados aplicó su maestro, Fernández Villaverde, había agotado su recorrido y que, salvo que se adoptasen medidas que transformasen el cuadro tributario, nuevamente, tras un período de diez años con superávit, la hacienda pública española incurriría en el déficit y los agobios financieros. Para cambiar el rumbo que estaban tomando las finanzas públicas, en el proyecto de presupuestos que presentó a las Cortes en 1910 recogía, diseñada e informada por Flores, una ambiciosa y profunda reforma del sistema tributario. Los objetivos

¹⁴ En esta importante cuestión es altamente recomendable la lectura de C. Albiñana (1976); M. Lagares (1976); J.R. Álvarez Rendueles (1976); E. Domingo Solans (1976); E. Fuentes Quintana (1976) y (2001a).

marcados no eran muy diferentes a los fijados en 1900: preservar el equilibrio presupuestario y garantizar financieramente la prestación de los servicios públicos esenciales. La diferencia residía en la estrategia que había diseñado Flores, para él más que por el lado del gasto había que actuar por el del ingreso, modificando los principios de distribución de la carga tributaria y, sobre todo, dando los primeros pasos para al final de un proceso largo conseguir lo que sería el santo y seña de su labor hacendística: la sustitución gradual de la imposición de producto por un impuesto personal sobre la renta. Esta fue su intención última y hasta su obsesión entre 1910 y 1936.

Aunque en su época no fueron contempladas así, vistas desde hoy las medidas diseñadas por Flores estaban presididas por el posibilismo y la prudencia. La columna vertebral de la reforma consistía en la modificación de la distribución de la carga tributaria mediante el establecimiento del criterio de la capacidad de pago en lo relativo al producto, la renta, el patrimonio y el gasto. De manera inteligente, al adoptar este enfoque global Flores pretendía incidir no sólo sobre la hacienda estatal (producto, renta y patrimonio) sino además sobre la hacienda local (gasto). En realidad, el economista andaluz era consciente de las dificultades de todo tipo que había que afrontar y que había que recorrer un largo trecho, por ello concibió la reforma Cobián como un primer paso, aunque decisivo. De ahí que las medidas que propuso consistían en modificaciones de los impuestos existentes y no en la creación de nuevos impuestos. Su pretensión era ir allanando el camino que conduciría en el futuro a un nuevo sistema tributario tanto directo como indirecto. Bajo esta filosofía se recogían las siguientes medidas: a) La modificación del Impuesto de Cédulas Personales, tratando de dotarlo de progresividad como antesala de un impuesto personal sobre la renta; b) correcciones en el Impuesto de Consumos para disminuir su regresividad y hacerlo más flexible, acomodándolo al incremento de las rentas y a los cambios en los patrones de consumo; c) subsanar las deficiencias de la imposición de producto; y d) a sabiendas de la inviabilidad de instaurar un impuesto personal y directo sobre el patrimonio, Flores optó por retocar el Impuesto de Sucesiones diferenciando las rentas provenientes del trabajo y del capital

A pesar de que las medidas contempladas en esta reforma no iban más allá de mejorar la eficacia e incrementar la flexibilidad de los impuestos existentes, fueron rechazadas por las Cortes. El resultado no se hizo esperar, tras registrar superávit en 1911, a partir

de ese año el déficit público se enquistó. Así pues, el primer capítulo de la reforma silenciosa se cerró en falso.

El segundo fue breve y vino impuesto por las circunstancias críticas por las que atravesaba nuestra hacienda en 1919, tras extinguirse los efectos económicos beneficiosos que para la economía española tuvo nuestra neutralidad durante la I Guerra Mundial. En dicho año el déficit público representaba el 40 por 100 de los ingresos ordinarios del Estado¹⁵. La extrema gravedad de la situación obligó al Ministro de Hacienda, Gabino Bugallal, también villaverdista, a presentar en las Cortes un proyecto de reforma fiscal concebido por Flores y que pretendía la implantación gradual de tres figuras impositivas: un impuesto personal sobre la renta, un impuesto sobre el patrimonio y un impuesto general sobre los bienes en venta. Al final todo quedó en que se aceptó la propuesta de Flores de convertir la Tarifa III de la Contribución de Utilidades de Riqueza Mobiliaria en una especie de impuesto sobre el patrimonio, lejano precedente del impuesto sobre la renta. Según Fuentes Quintana: «Un impuesto con todas las características de una imposición directa personal limitada a las sociedades de patrimonio separado»¹⁶. Pobre bagaje para tan gran esfuerzo y la precaria situación financiera del Estado.

Con la llegada del Directorio Militar de Primo de Rivera se abre el tercer capítulo reformista. Con la salvedad del cambio que Flores hizo en la Tarifa III del Impuesto de Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, el cuadro impositivo español era el mismo que quedó fijado a raíz de la reforma de Villaverde. El paso del tiempo y las reformas fiscales fallidas no hicieron más que poner en evidencia la insuficiencia del esquema tributario. Consciente del problema el Ministro de Hacienda del Directorio, José Calvo Sotelo, planteó una nueva estructura tributaria, que estaría compuesta por: un impuesto personal sobre la renta; un impuesto sobre el patrimonio, diferenciado del anterior; un impuesto sobre sucesiones; y un impuesto sobre consumos suntuarios.

La pretensión de Calvo Sotelo era muy clara: la sustitución de la imposición de producto por la imposición personal sobre la renta. A tal fin en 1927 se creó la Comisión sobre el Impuesto de Rentas y Ganancias, presidida por Flores de Lemus, para que emitiese un informe sobre el Proyecto ideado por Calvo Sotelo.

¹⁵ Dato recogido en E. Fuentes Quintana (2001a, p. 196).

¹⁶ E. Fuentes Quintana (2001a, p. 198).

La Comisión, posiblemente basándose en la experiencia acumulada por su Presidente, desaconsejó la sustitución inmediata de la imposición directa de producto por un impuesto personal sobre la renta. Proponiendo como alternativa un proceso gradual e intermedio. Sus dos principales propuestas fueron las siguientes. Primera, que conviviesen los impuestos de producto y de renta, concebido este último como una cuota complementaria calculada con tipos impositivos moderados sobre las rentas más elevadas. Y segunda, continuaría haciendo las veces de impuesto sobre el patrimonio la mencionada Tarifa III. La propuesta de reforma fiscal de Calvo Sotelo, en cualquiera de sus versiones, fue postergada.

En principio, cabría suponer que la implantación de un impuesto personal sobre la renta encontraría un mejor caldo de cultivo con el advenimiento de la II República. Esto no era más que un espejismo. Jaume Carner, Ministro de Hacienda en el Gobierno de Manuel Azaña, al presentar el proyecto de presupuestos para el ejercicio de 1933, el 14 de octubre de 1932, incluyó una reforma fiscal que perseguía la inclusión en nuestro sistema tributario de un impuesto personal sobre la renta, inspirándose en los estudios de la Comisión presidida por Flores en 1927. Las ideas de Flores, en este caso interpretadas y defendidas por J. Carner, tampoco encontraron eco ni fueron entendidas, paradójicamente, por la República.

Después de todos estos intentos de reforma fiscal fallidos, todos ellos de distinto alcance pero rechazados por las mismas o parecidas razones, es compartida la conclusión a la que llega Fuentes Quintana: «*El sistema tributario español llegaba a la guerra civil de 1936 sin registrar ni un solo intento serio de implantar la tributación directa sobre la renta personal que había iniciado tan tímidamente el gobierno Carner en 1932*»¹⁷.

Cuánta razón tenía Calvo Sotelo cuando, ante la no aprobación de su proyecto de reforma fiscal, comentó: «*Un proyecto que florecerá cualquier día en el futuro*»¹⁸. En verdad floreció, con la instauración de la democracia, muy tardíamente para él y para Flores de Lemus. El primero como es sabido fue asesinado en 1936, y el segundo murió en 1941.

¹⁷ E. Fuentes Quintana (2001a, p. 204).

¹⁸ Cita recogida en Fuentes Quintana (2001a, p. 202).

4. COMENTARIO FINAL

Por su prestigio académico, su predicamento en las altas esferas políticas y en los círculos intelectuales, y su profundo conocimiento de los entresijos del principal centro de toma de decisiones económicas del país, el Ministerio de Hacienda; Flores de Lemus jugó un papel protagonista en las grandes cuestiones que ocuparon el escenario económico de la España del primer tercio del pasado siglo y, asimismo, fue uno de los principales inspiradores de los más importantes proyectos transformadores que se intentaron acometer en nuestro país: la modernización del sector agrario; la adopción de la política arancelaria más idónea para el crecimiento de la economía española; la decisión estratégica de implantar o no el patrón oro; y la puesta en marcha de una ambiciosa y gradual reforma fiscal que suministrara a la hacienda española los recursos necesarios con los que superar su crónica situación deficitaria y desarrollar los programas de gasto que el desarrollo demandaba. En todos estos temas se oyó la voz sabia y contundente de Flores de Lemus; pero, bien es cierto, que con escasa audiencia. Por razones de muy diverso tipo, sus ideas y propuestas no arraigaron en la España de su tiempo, hubo que esperar varias décadas para que, según los principales concedores de su obra¹⁹, las huellas de su pensamiento marcaran los principales programas de política económica de la segunda mitad de la pasada centuria: Plan de Estabilización de 1959 y Pactos de la Moncloa de 1978.

Desde la distancia del tiempo transcurrido y desde el respeto a la figura histórica de Flores de Lemus, y dejando a un lado si Flores escribió mucho o poco, si su obra es más o menos académica, si su figura ha sido magnificada sin mucho o poco fundamento; lo cierto es que los economistas españoles tenemos una deuda contraída con él. El nivel que en España tienen actualmente el estudio y la enseñanza de la economía, además de a otros, se lo debemos a la labor pionera, y en circunstancias mucho más difíciles que las

¹⁹ En éste y en tantos otros temas, los economistas españoles tenemos contraída una deuda impagable con dos verdaderos maestros: los profesores Juan Velarde (1927) y Enrique Fuentes Quintana (1924-2007). Gracias a su ingente labor investigadora y divulgativa hoy tenemos un mayor y mejor conocimiento de los economistas que nos han precedido. En referencia a la vida y la obra de Antonio Flores de Lemus, entre otras, recomendamos la lectura de las siguientes publicaciones de los referidos profesores: J. Velarde [(1961), (1974), (1976), (1986), (1990), (1998), (2001a), (2001b), (2010)] y E. Fuentes Quintana [(1993), (2001a), (2010)].

actuales, de figuras como Antonio Flores de Lemus. Parafraseando a uno de sus más queridos discípulos, Ramón Carande: Don Antonio Flores de Lemus, por muchos y buenos motivos, es uno de nuestros *acreedores preferentes*.

5. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (1976): «Los Impuestos de producto y la Administración Tributaria». *Hacienda Pública Española*, N.º 42-43. Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales.
- ÁLVAREZ RENDUELES, J.R. (1976): «Antonio Flores de Lemus y la Comisión extraparlamentaria para la transformación del Impuesto de Consumos». *Hacienda Pública Española*, N.º 42-43. Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales.
- CARANDE, R. (1971): Mis acreedores preferentes. En R. Carande (1971): *Siete Estudios de Historia de España*. Editorial Ariel, Barcelona.
- DOMINGO SOLANS, E. (1976): «La reforma de la Hacienda Municipal por Flores de Lemus». *Hacienda Pública Española* N.º 42-42, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales.
- FLORES DE LEMUS, A. (1976a): «Sobre la política arancelaria española: un debate en la Asamblea Nacional de la Dictadura». *Hacienda Pública Española*, N.º 42-43. Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales.
- (1976b): «Algunos datos estadísticos sobre el estado actual de la economía española». *Hacienda Pública Española*, N.º 42-43. Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales.
- (1976c): «Prólogo al libro de Antonio de Miguel». *Hacienda Pública Española*, N.º 42-43. Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales.
- (1976d): «Cambio y precios. La experiencia española». *Hacienda Pública Española*, N.º 42-43. Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales.
- (1976e): «Cartas de Flores de Lemus al Ministro de Hacienda García Alix». *Hacienda Pública Española*, N.º 42-43. Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales.
- (1976f): «Sobre una dirección fundamental de la producción rural española». *Hacienda Pública Española*, N.º 42-43. Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales.
- (2010): *Obras*. Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, 3 vols. 2010.

- FUENTES QUINTANA, E. (1976): «La ideología de la reforma tributaria silenciosa». *Hacienda Pública Española*, N.º 42-43. Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales.
- (1993): *El profesor Flores de Lemus y los problemas actuales de la economía española*. Discurso pronunciado con motivo de la Investidura como Doctor Honoris Causa por la Universidad de Sevilla. Universidad de Sevilla, 25 de Marzo de 1993.
- (2001a): *Flores de Lemus en el Ministerio de Hacienda*. En E. Fuentes Quintana (Dir.) (2001b).
- (2001b): *Francisco Bernis: el tercer intérprete de la modernización de los estudios económicos en España*. En E. Fuentes Quintana (Dir.) (2001b).
- (2010): *Estudio Preliminar*. En A. Flores de Lemus (2010), vol. II.
- FUENTES QUINTANA, E. (Dir.) (2001a): *Economía y economistas españoles 5: Las críticas a la economía clásica*. Galaxia Gutenberg, Círculo de Lectores, Barcelona.
- (Dir.) (2001b): *Economía y economistas españoles 6: La modernización de los estudios de economía*. Galaxia Gutenberg, Círculo de Lectores, Barcelona.
- GONZÁLEZ MORENO, M. (2012): *Retratos de economistas andaluces: vida, tiempo y pensamiento*. Unicaja Fundación, Málaga.
- LAGARES, M. (1976): «Flores de Lemus y el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y Ganancias de 1926». *Hacienda Pública Española*, N.º 42-43. Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales.
- MALO GUILLÉN, J.L. (2001): *El pensamiento económico del krausismo español*. En E. Fuentes Quintana (Dir.) (2001a).
- MENÉNDEZ UREÑA, E. (2001): *Krausismo y economía*. En E. Fuentes Quintana (Dir.) (2001a).
- VELARDE, J. (1961): *Flores de Lemus ante la economía española*. Instituto de Estudios Políticos, Madrid.
- (1974): *Introducción a la historia del pensamiento económico español*. Editora Nacional, Madrid.
- (1976): «Antonio Flores de Lemus: las lejanas raíces». *Hacienda Pública Española*, N.º 42-43. Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales.
- (1986): «Las escuelas españolas de economía y el estropicio de la Guerra Civil». *Economistas*, N.º 21.
- (1990): *Economistas españoles contemporáneos: primeros maestros*. Ed. Espasa-Calpe, Madrid.

- (1998): «Los economistas de la generación del 98». *Papeles y Memorias de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas*, Número II, junio.
- (2001a): *Antonio Flores de Lemus: una revisión veinte años después*. En E. Fuentes Quintana (Dir.) (2001b).
- (2001b): *El legado de Flores de Lemus*. En E. Fuentes Quintana (Dir.) (2001b).
- (2010): *Estudio Preliminar*. En A. Flores de Lemus (2010), vol. I.

La regularización de las facturas derivadas de contrataciones irregulares

José Ignacio Valero Escribano
Interventor y Auditor del Estado

RESUMEN

En el presente artículo se analiza el cauce procedimental a seguir ante las facturas presentadas por empresarios o profesionales que, actuando de buena fe y con confianza legítima, ejecutaron prestaciones solicitadas por la Administración, las cuales fueron concertadas irregularmente. Asimismo se analizan y estudian las principales irregularidades que suelen viciar los procedimientos de contratación pública. En estos casos –contrataciones irregulares– se hace necesario compensar al acreedor de la Administración por las prestaciones ejecutadas, sin compelerle a ejercitar sus pretensiones ante la jurisdicción contencioso-administrativa, pues en caso contrario se estaría produciendo un enriquecimiento injusto de esta a costa del particular. Pero el procedimiento a seguir para la regularización de estas facturas no puede ser decidido discrecionalmente por la Administración, ni siquiera en aras del principio de economía procesal, sino que debe atenerse a los cauces previstos en la normativa administrativa y de contratación. Finalmente se analizan, brevemente, las eventuales responsabilidades en que pueden incurrir los funcionarios y autoridades que contraten irregularmente inobservando las prescripciones de la normativa de contratación pública, y en particular las responsabilidades recogidas en la nueva Ley de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, aplicable a los altos cargos del Sector Público en sus tres niveles: estatal, autonómico y local.

PALABRAS CLAVE: Contratación irregular; convalidación de gastos; reconocimiento extrajudicial de crédito; regularización de facturas; enriquecimiento injusto.

ABSTRACT

The aim of this paper is to analyze how to proceed with the invoices submitted by entrepreneurs or professionals that, acting in good faith and holding legitimate expectations, provided with goods and conducted services requested by the Public Administration, both of which were illegally contracted. Furthermore, the most common irregularities which often vitiate the public procurement procedures are analyzed and studied herein. In case of there being the aforementioned irregularities, it is necessary to compensate the creditor of the Administration for the part of the contract executed, not compelling him to exercise his requests before the Administrative Courts, since otherwise the Administration would entail an unjust enrichment at the expense of the creditor. However, the procedure for the regularization of these invoices cannot be discretionarily decided by the Administration, even in the best interest of the principle of procedural economy, but it must be subjected to the procedural course laid down in the administrative and public procurement regulations. Lastly, the possible responsibilities that civil servants and other public authorities may confront upon illegally carrying out their duties are briefly analyzed, namely the responsibilities under the new Law on Transparency, access to public information and good governance, applicable to senior public sector officials at the three levels of the Spanish Administration: National, Regional and Local.

KEYWORDS: *Illegal procurement; validation of expenditure; extrajudicial recognition of credit; regularization of invoices; unjust enrichment.*

1. INTRODUCCIÓN

El artículo 133.4 CE dispone que las Administraciones Públicas solo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes. En el ámbito de la contratación pública estatal, las dos principales normas de rango legal que disciplinan la actuación de la Administración, tanto en su vertiente administrativa como en su vertiente económico-financiera son, respectivamente, el Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre (en adelante TRLCSP) y la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (en adelante LGP). En el plano local resulta de aplicación el Texto Refundido de la Ley de Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante TRLRHL).

La inobservancia de estas normas da lugar a que la Administración concierte con un tercero la realización de prestaciones a su favor sin que exista un contrato escrito o, existiendo este, sin seguir el procedimiento legalmente establecido para la contratación de

dichas prestaciones. En estos casos la Administración se encuentra ante un tercero que habiendo ejecutado las prestaciones encargadas presenta una factura al cobro y el órgano gestor, que recibe de conformidad las prestaciones, busca un remedio jurídico que le permita atender el pago. En este sentido hay que destacar que las prestaciones ejecutadas a consecuencia de contrataciones irregulares, con carácter general, han de ser compensadas o restituidas pues, en caso contrario, se estaría produciendo un enriquecimiento injusto o sin causa de la Administración contratante, prohibido por el ordenamiento jurídico, en especial cuando nos encontramos ante un tercero de buena fe que ha actuado en base al principio de confianza legítima.

Sin embargo, el procedimiento a seguir para hacer efectivos los pagos o compensaciones a que pudiera haber lugar no puede ser el mismo que si se hubiera tramitado un procedimiento de contratación regular. Tampoco debe negársele el pago o compensación al acreedor de la Administración, compeliéndole a reclamar en vía jurisdiccional lo que debería reconocérsele en vía administrativa. La normativa presupuestaria y administrativa prevé, para estos casos, dos posibles soluciones: la subsanación de los defectos de los que adolezca el acto o expediente mediante su convalidación, o acudir a la vía de la revisión de oficio anulando o declarando la nulidad del acto viciado. En este último caso habrá que acudir a la *actio in rem verso* para evitar que se produzca un enriquecimiento injusto de la Administración.

En cualquier caso, ya se acuda a la vía de la convalidación, ya se proceda a revisar de oficio el acto, la solución jurídica adoptada no excluye la exigencia de las eventuales responsabilidades en las que hubiera podido incurrir el funcionario o autoridad que tramitó irregularmente la contratación, previstas tanto en los artículos 176 a 179 de la LGP, en la legislación del Tribunal de Cuentas, en concreto en los artículos 38 a 41 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (en adelante LOTCCU) y en el artículo 49 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de funcionamiento del Tribunal de Cuentas (en adelante LFTCU), y en la Disposición Adicional 19.^a del TRLCSP. Junto a estas normas, la nueva Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno (en adelante LTBG), prevé un conjunto de infracciones y sus correspondientes sanciones para los incumplimientos en materia de gestión económico-financiera de los altos cargos, aplicable en los tres niveles territoriales de la Administración: estatal, autonómico y local.

2. PRINCIPALES INCUMPLIMIENTOS EN MATERIA DE CONTRATACIÓN PÚBLICA

En un procedimiento de contratación pública discurren, de forma paralela, una dualidad de procesos. De un lado encontramos el proceso de contratación, que regula la correcta concertación de las prestaciones que necesita la Administración, con respeto a los principios de libertad de acceso a las licitaciones, publicidad y transparencia de los procedimientos, y no discriminación e igualdad de trato. Por otro lado y entrelazado con el primero, discurre el proceso económico-financiero, que regula la correcta ejecución del presupuesto de gastos y su contabilización. A consecuencia de la existencia de esta doble dimensión administrativa y financiera, las irregularidades que pueden viciar la tramitación del expediente podrían proceder de cada una de estas vertientes o de ambas.

Podemos clasificar las principales irregularidades que se producen en materia de contratación pública en 5 grandes grupos:

- Ausencia de contrato escrito o contratación verbal.
- Fraccionamiento irregular del objeto del contrato.
- Modificaciones no tramitadas (modificados emergentes).
- Ausencia de crédito adecuado y/o suficiente.
- Procedimiento de licitación incorrecto.

2.1. Ausencia de contrato escrito o contratación verbal

La contratación en el Sector Público es de carácter formal, tal y como declara el artículo 28 del TRLCSP, prohibiéndose de forma expresa la contratación verbal, salvo en el caso excepcional de la tramitación de emergencia, que se reserva para supuestos límite como acontecimientos catastróficos, situaciones que supongan grave peligro o necesidades que afecten a la defensa nacional. Además del supuesto de la tramitación de emergencia, la ley recoge un régimen especialmente simplificado para el caso de los denominados contratos menores, en los que la tramitación del expediente requiere únicamente, con carácter general, la aprobación previa del gasto y la incorporación de la factura. Por lo tanto nos encontramos ante otro supuesto de contratación que no requiere, necesariamente, el uso de la forma escrita¹.

¹ Si bien el artículo 72 del Real Decreto 1098/2001, de 12 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas dispone que «en los contratos menores podrá hacer las veces de documen-

Fuera de los casos anteriores, la tramitación del expediente de contratación ha de seguir el procedimiento administrativo específico regulado en el TRLCSP y formalizarse por escrito en documento administrativo.

La aplicación indebida de las excepciones anteriores, en especial la relativa a la contratación menor, genera situaciones en las que la Administración realiza una contratación no escrita, cuando esta no procedía, dando lugar no solo a la ausencia de un contrato físico, sino también, generalmente, a la inobservancia absoluta del procedimiento establecido para sustanciar un expediente de contratación pública. Así, con relativa frecuencia, el órgano de contratación entiende que una determinada contratación es de carácter menor, al haber fraccionado indebidamente el objeto del contrato (consciente o inconscientemente), procediendo a su concertación directa y no escrita. No obstante lo anterior, también puede producirse una contratación verbal por prescindirse, simple y llanamente, del procedimiento establecido.

Un supuesto típico de fraccionamiento irregular a través de contratos menores son los denominados «*contratos de enganche o contratos puente*», que se producen en aquellos casos en los que una planificación deficiente, por parte del gestor, de las necesidades de contratación de bienes y/o servicios que tienen un carácter de periodicidad o que se deben renovar por un período de tiempo determinado, aboca al órgano u organismo a una situación en la que se encuentra con la extinción del contrato anterior sin que se haya adjudicado –a veces incluso ni licitado– el nuevo contrato de servicios o suministros, prorrogando su ejecución o concertando nuevos contratos, todos ellos menores, con el mismo o distinto proveedor.

En estos casos se produce un supuesto de nulidad de pleno derecho, al haberse prescindido totalmente y absolutamente del procedimiento legalmente establecido², incluso si el importe acumulado de los «*contratos de enganche*» es inferior al límite cuantitativo del contrato menor, ya que el valor estimado de estos contratos no

to contractual la factura pertinente [...]», lo cierto es que la contratación pública se ejecuta sin la existencia previa de un contrato escrito, pues la factura se emite con posterioridad a la realización de las prestaciones contratadas.

² El Dictamen 1204/2006 del Consejo de Estado considera nula de pleno derecho la continuidad en la prestación de servicios de seguridad y vigilancia durante el período transcurrido entre la finalización del contrato primitivo y el comienzo del nuevo contrato de vigilancia.

puede calcularse al margen de la previsión contenida en el artículo 88.5 del TRLCSP³. Por ello, tanto si se analiza desde el punto de vista del valor estimado como si se analiza desde el punto de vista del fraccionamiento del objeto del contrato, dichas contrataciones no cumplen la definición de contrato menor, con la consiguiente elusión de la publicidad y la concurrencia.

Sin embargo, la inobservancia de la forma escrita no implica la ausencia de un auténtico contrato entre la Administración y el tercero desde el momento en el que concurren consentimiento, objeto y causa, contrato que deriva de la actuación de la Administración; todo ello con independencia de la validez y eficacia de dicho acto administrativo. En este sentido, la concertación de las prestaciones sin la existencia de un contrato escrito, fuera de los supuestos establecidos en el TRLCSP, da lugar a que el expediente se encuentre incurso en el supuesto de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 62.1.e) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante LRJPAC). Además, hay que tener en cuenta que el artículo 27.1 del TRLCSP, dispone que *«los contratos que celebren los poderes adjudicadores se perfeccionan con su formalización»*.

2.2. Fraccionamiento irregular del objeto del contrato

De conformidad con el artículo 86.2 del TRLCSP, *«no podrá fraccionarse un contrato con la finalidad de disminuir la cuantía del mismo y eludir así los requisitos de publicidad o los relativos al procedimiento de adjudicación que correspondan»*. Ambos extremos –publicidad y concurrencia– se establecen en función del denominado valor estimado del contrato, cuya regulación y metodología de cálculo se contiene en el artículo 88 del TRLCSP.

³ *«5. En los contratos de suministro o de servicios que tengan un carácter de periodicidad, o de contratos que se deban renovar en un período de tiempo determinado, se tomará como base para el cálculo del valor estimado del contrato alguna de las siguientes cantidades:*

- a) *El valor real total de los contratos sucesivos similares adjudicados durante el ejercicio precedente o durante los doce meses previos, ajustado, cuando sea posible, en función de los cambios de cantidad o valor previstos para los doce meses posteriores al contrato inicial.*
- b) *El valor estimado total de los contratos sucesivos adjudicados durante los doce meses siguientes a la primera entrega o en el transcurso del ejercicio, si este fuera superior a doce meses.*

La elección del método para calcular el valor estimado no podrá efectuarse con la intención de sustraer el contrato a la aplicación de las normas de adjudicación que correspondan.»

Tal y como viene reiterando la doctrina administrativa de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa (JCCA)⁴, el primer requisito que debe cumplirse para que pueda hablarse de un fraccionamiento del contrato es que exista una unidad operativa o funcional entre las diferentes prestaciones. Dicho lo anterior, de la dicción del artículo transcrito se desprende, además, que no todo fraccionamiento del objeto del contrato ha de reputarse irregular y, por tanto, prohibido por la normativa contractual, sino que solo se considerará irregular cuando afecte a los requisitos de publicidad a aplicar y/o al procedimiento de adjudicación a emplear. Todo ello con independencia de que exista o no intencionalidad en la eventual elusión de los requisitos de publicidad y concurrencia, pues como se indica en el Informe 9/2009 de la Comisión Consultiva de Contratación Administrativa de la Junta de Andalucía:

«Podría ocurrir que el órgano de contratación no tenga la intención de eludir los requisitos de publicidad y el procedimiento de adjudicación establecidos legalmente; pero lo cierto es que siempre se produce, al igual que ocurre cuando se da tal intencionalidad, ese efecto».

Además, el fraccionamiento del objeto del contrato se produce con independencia de que los contratos presuntamente fraccionados se hayan adjudicado a personas diferentes. En el mismo sentido se pronuncia la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de Illes Balears⁵.

El fraccionamiento irregular del objeto del contrato es una práctica frecuente, como ya hemos comentado, para cubrir el lapso temporal que media entre la finalización de un contrato ordinario y la formalización del nuevo contrato. Así mismo, suele verificarse su existencia a la hora de planificar la ejecución de contratos de obras, subdividiendo la misma en diversas partes cuando todas ellas conforman una unidad funcional. Igualmente es frecuente detectar la presencia de estas malas prácticas en la contratación de servicios y suministros que tienen cierto carácter de periodicidad en el tiempo –lo cual no implica necesariamente que estemos ante contrataciones de tracto sucesivo, sino simplemente recurrentes– y cuyo valor estimado, por tanto, ha de calcularse de conformidad con el apartado 5 del artículo 86 del TRLCSP⁶. Sin embargo, dichos servicios y suministros, suelen

⁴ Entre otros, Informe 69/08 de la JCCA del Ministerio de Hacienda y AA.PP.

⁵ Informe 4/2010 de la JCCA de Illes Balears.

⁶ Informe 14/2014 de la JCCA de la Generalitat de Catalunya.

tramitarse irregularmente mediante contratos menores en cada adquisición o prestación de servicios o, a lo sumo, mediante una pluralidad de contratos negociados sin publicidad.

El fraccionamiento irregular del objeto del contrato, y la consiguiente tramitación del expediente mediante un procedimiento inadecuado puede ser concurrente con una contratación verbal o con ausencia de un contrato escrito. Esta situación es habitual cuando la ejecución de las prestaciones fraccionadas se adjudica a través de contratos menores, ya que no es preceptiva su formalización en documento administrativo y su tramitación solo exige la aprobación previa del gasto y la factura.

La concertación de las prestaciones irregularmente fraccionadas a través de contratos menores, tanto si existe contrato escrito como si no, puede dar lugar a que el expediente se encuentre incurso en el supuesto de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 62.1.e) de la LRJPAC, al haberse prescindido total y absolutamente del procedimiento de licitación que legalmente procedía aplicar en función del verdadero valor estimado del contrato.

2.3. Modificados emergentes

Otro supuesto que se presenta con mayor frecuencia de la deseada es el caso de los modificados no tramitados o «*modificados emergentes*», entendiendo el término modificado en sentido amplio, de forma que incluya cualquier prestación superior a la pactada. La potestad de modificar unilateralmente el objeto de un contrato por interés público, o *ius variandi*, es una de las prerrogativas más importantes de las que goza una Administración Pública en materia de contratación, y una de las principales especialidades en relación con los contratos civiles, donde la regla general es la inmutabilidad del mismo.

De acuerdo con Rodríguez Castaño, si el objeto de los contratos públicos pudiera ser libremente modificado, los condicionamientos de publicidad y concurrencia exigidos para su adjudicación quedarían totalmente desvirtuados, pues el contrato pasaría a tener un objeto tal que, de haber sido el inicial, podría haber implicado una publicidad, procedimiento o exigencia de solvencia en la licitación distinta a la que tuvo o, en cualquier caso haber afectado a las ofertas que se habrían presentado por los licitadores o al número de ellos que habrían concurrido al procedimiento de licitación. Sin embargo, la imposibilidad absoluta de modificar el objeto del contrato sería

claramente contraria al interés público, ya que ante cualquier circunstancia que alterase los presupuestos del contrato, no podría corregirse la prestación inicialmente pactada, con el siguiente impacto negativo en la satisfacción de los intereses de la Administración. Por ello, la Ley permite la modificación de los contratos, pero solo de tal manera que no se produzca un fraude en la licitación.

En este sentido, de conformidad con el TRLCSP, la modificación del objeto del contrato solo podrá realizarse en los supuestos y con el límite cuantitativo previsto en los pliegos (modificados previstos) o en los supuestos excepcionales y tasados establecidos en el artículo 107 del TRLCSP (modificados no previstos). La previsión en los pliegos de las posibilidades de modificación y prórroga y sus límites cuantitativos reviste una especial importancia, ya que su importe forma parte del cálculo del valor estimado del contrato y, por tanto, como hemos apuntado más arriba, puede afectar al procedimiento de licitación a emplear, a la publicidad a desplegar y a la solvencia a exigir a los licitadores.

Los modificados no tramitados se ponen de manifiesto –emergen–, generalmente, al tiempo de efectuar la recepción de conformidad de la prestación o de proceder a su liquidación. En algunos casos nos encontramos ante modificaciones del objeto del contrato sin impacto presupuestario neto, otras veces «*emergen*» incrementos en la ejecución en relación al proyecto adjudicado, con el consiguiente incremento de gasto, como cuando se prorroga, sin previsión en los pliegos ni en el contrato, la ejecución de prestaciones de servicios hasta la licitación y adjudicación del nuevo contrato, o cuando se realizan actuaciones adicionales a las contenidas en los proyectos de obras, por ejemplo.

Uno de los supuestos más habituales de modificados emergentes, tratándose de contratos de obras, son los denominados excesos de medición o «*adicional de obra*» que superan el límite cuantitativo del 10% del precio primitivo del contrato, o que no tienen la consideración de verdaderos excesos de medición, sino que corresponden a nuevas ejecuciones no previstas en el proyecto. La ausencia de tramitación en estos casos deriva de que los modificados relativos a excesos de medición en los contratos de obras no requieren de aprobación previa, de conformidad con el artículo 234.3.c) del TRLCSP, siempre que consistan en la alteración en el número de unidades realmente ejecutadas sobre las previstas en las mediciones del proyecto y que no representen un incremento del gasto superior al 10% del precio primitivo del contrato.

La modificación del contrato sin tramitación administrativa alguna, da lugar a que dicho modificado se encuentre incurso en el supuesto de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 62.1.e) de la LRJPAC, al haberse prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido⁷.

2.4. La ausencia de crédito adecuado y suficiente

La ausencia de crédito adecuado y suficiente ha sido una de las principales irregularidades que se han puesto de manifiesto durante la crisis económica acaecida desde el año 2007, sobre todo en el ámbito local, y cuya consecuencia inmediata son las denominadas «*facturas en el cajón*», o utilizando un término más propio del ámbito de la auditoría financiera, la existencia de pasivos ocultos.

El procedimiento de ejecución del presupuesto de gastos, al igual que el procedimiento administrativo de contratación, impide que se puedan contraer compromisos de gasto sin crédito. Por ello, la ausencia de crédito suele ir unida a otros incumplimientos procedimentales, que pueden viciar las facturas derivadas de la ejecución de la contratación irregular. En concreto, suele ser habitual que en estos casos, junto con la inexistencia de crédito, se ponga de manifiesto una vulneración absoluta del procedimiento administrativo de contratación, encontrándonos ante adjudicaciones directas o contrataciones verbales.

De conformidad con el artículo 32 del TRLCSP, es motivo de nulidad de pleno derecho la carencia o insuficiencia de crédito, de conformidad con lo establecido en la LGP, o en las normas presupuestarias de las restantes Administraciones Públicas sujetas a la normativa de contratación pública, salvo los supuestos de tramitación de emergencia. En este sentido, el artículo 46 de la LGP establece que⁸:

*«Los créditos para gastos son limitativos. No podrán adquirirse compromisos de gasto ni adquirirse obligaciones **por cuantía superior al importe** de los créditos autorizados en los estados de gastos, siendo nulos de pleno derecho los actos administrativos y las disposiciones generales con rango inferior a ley que incumplan esta limitación, sin perjuicio de las responsabilidades reguladas en el título VII de esta ley.»*

⁷ Informe 18/2013, de 25 de septiembre, de la JCCA de la Comunidad Autónoma de Aragón.

⁸ En análogo sentido se pronuncia, con efectos en el ámbito local, el artículo 173.5 del TRLRHL.

Del análisis del precepto transcrito es preciso resaltar las siguientes tres cuestiones:

En primer lugar, que la prohibición de adquirir compromisos de gasto y obligaciones no alcanza a todo tipo de compromisos y obligaciones, sino solo a aquellas que derivan de actos administrativos o normas con rango inferior a Ley.

En segundo lugar, siguiendo a Pascual García, dentro de este segundo grupo –compromisos y obligaciones derivados de actos administrativos o normas de rango inferior a Ley– habría que distinguir entre aquellos compromisos imputables a créditos limitativos y aquellos que son imputables a créditos no limitativos. En este sentido, el autor destaca el carácter no limitativo de los créditos ampliables, por lo que no estarían sujetos a la prohibición del artículo 46 de la LGP.

En tercer y último lugar hay que tener en cuenta que el carácter limitativo de los créditos o principio de especialidad está referido a una triple dimensión: la especialidad cuantitativa, la cualitativa y la temporal. Vista la dicción del artículo 46, la contracción de obligaciones sin crédito –especialidad cuantitativa– da lugar a que se genere el supuesto de nulidad de pleno derecho previsto en el mismo. Sin embargo, el citado artículo nada dice en relación con la especialidad cualitativa y temporal. Dado el carácter restrictivo con el que han de interpretarse las nulidades absolutas y habida cuenta que la regla general en nuestro ordenamiento jurídico es la mera anulabilidad⁹ del artículo 63 de la LRJPAC, no parece que la infracción de la especialidad cualitativa –destinar créditos a finalidades diversas de las recogidas en los presupuestos– pueda sancionarse con la nulidad radical.

Más complejo es el aspecto de la especialidad temporal. Así, en una primera aproximación, aplicando la regla general de la anulabilidad, podría llegarse a la misma conclusión que la expuesta para

⁹ De conformidad con la STS de 15 de junio de 1990, «en el orden jurídico administrativo, el sentido finalista de la actuación administrativa, dirigida a la satisfacción del interés público, la necesaria celeridad de la actividad administrativa para la consecución de sus fines, la quiebra que para el interés público supondría la exigencia de una escrupulosa perfección jurídica de los actos administrativos y otros condicionamientos semejantes, han venido a sustituir el principio general de la nulidad de pleno derecho, que rige en el ámbito del derecho privado, expresado fundamentalmente en el artículo 6.º del Código Civil, por la situación inversa, en cuánto que la regla general es la anulabilidad o nulidad relativa, mientras lo excepcional es la nulidad absoluta o de pleno derecho».

la especialidad cualitativa. Sin embargo, como señala Pascual García, parece más fundado sancionar este incumplimiento con la nulidad radical de pleno derecho, ya que el crédito de un futuro presupuesto es inexistente, por lo que si el gasto de un ejercicio futuro estaría sometido a la nulidad de pleno derecho en caso de que el mismo careciera de consignación suficiente, adelantar el compromiso al año corriente no puede mejorar las consecuencias que se derivan de la infracción.

Por otro lado, pero en relación con la especialidad temporal de los créditos presupuestarios, es preciso tener en cuenta las excepciones a la norma general previstas en el artículo 34 de la LGP. Así, si bien el presupuesto coincide con el año natural, y a él se le imputan las obligaciones económicas reconocidas hasta el fin del mes de diciembre, podrán aplicarse a los créditos del ejercicio corriente:

- Obligaciones contraídas en ejercicios anteriores, de conformidad con el ordenamiento jurídico, para las que se anulara crédito en el ejercicio de procedencia.
- Obligaciones contraídas en ejercicios anteriores cuando figure dotado un crédito específico destinado a dar cobertura a dichas obligaciones, con independencia de la existencia de saldo de crédito anulado en el ejercicio de procedencia.
- En el caso de obligaciones de ejercicios anteriores distintas de las recogidas en los supuestos que acabamos de enunciar, la imputación requerirá norma con rango de ley que la autorice.

Como puede apreciarse, en los últimos dos supuestos se produce una convalidación de la actuación de la Administración a través de una norma con rango de Ley (Ley de Presupuestos Generales del Estado o Ley específica), que permite reconducir a la legalidad las obligaciones contraídas sin crédito. Otros supuestos de «*convalidaciones legales*» son aquellos en los que se aprueban créditos extraordinarios para hacer frente a gastos realizados sin consignación presupuestaria. En estos casos, de conformidad con el Consejo de Estado, la convalidación de estas obligaciones solo puede realizarse por las Cortes, que es el órgano titular de la competencia.

En el ámbito local, existe un procedimiento similar a estas convalidaciones legales, si bien aparece recogido en una norma de rango reglamentario. Se trata del denominado reconocimiento extrajudicial de créditos, regulado en el artículo 60.2 del Real Decreto 500/1990, de 20 de abril por el que se desarrolla el capítulo primero del título sexto de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora

de las Haciendas Locales, en materia de presupuestos (en adelante RD 500/1990), cuyo análisis requiere poner en relación el citado precepto con el artículo 26.2.c), el cual dispone que se aplicarán a los créditos del Presupuesto vigente, en el momento de su reconocimiento, las obligaciones siguientes: *«las obligaciones procedentes de ejercicios anteriores a que se refiera el artículo 60.2 del presente Real Decreto.»*

Por su parte, el artículo 60.2 se dedica únicamente a nominar el procedimiento y a reservar la competencia para su ejercicio al Pleno de la Entidad Local, en caso de que no exista dotación presupuestaria. Así, *«corresponderá al Pleno de la Entidad el reconocimiento extrajudicial de créditos, siempre que no exista dotación presupuestaria, operaciones especiales de crédito, o concesiones de quita y espera.»*

2.5. Procedimiento de licitación incorrecto

De conformidad con el artículo 138 del TRLCSP, *«la adjudicación se realizará, ordinariamente, utilizando el procedimiento abierto o el procedimiento restringido. En los supuestos enumerados en los artículos 170 a 175, ambos inclusive, podrá seguirse el procedimiento negociado, y en los casos previstos en el artículo 180 podrá recurrirse al diálogo competitivo»*. Dado que el procedimiento negociado y el de diálogo competitivo solo pueden emplearse en los casos tasados contenidos en los artículos citados, una interpretación inadecuada de los supuestos habilitantes viciaría la contratación formalizada al amparo de aquellos.

Entre los supuestos más habituales de aplicación indebida del procedimiento negociado se encuentra el considerar (equivocadamente) que existe un único empresario o profesional capaz de ejecutar la prestación, o no haber calculado adecuadamente el valor estimado del contrato –en aquellos casos en que se acude a este procedimiento de licitación por razón de la cuantía–, o el invocar la existencia de una imperiosa urgencia que realmente no es tan urgente, o el introducir modificaciones sustanciales en las condiciones originales del contrato cuando se emplea este procedimiento por haberse quedado desierta una licitación ordinaria previa.

La utilización de un procedimiento de adjudicación inadecuado puede dar lugar a la existencia de la causa de nulidad de pleno derecho prevista en el artículo 62.1.e) de la LRJPAC, al haberse empleado un procedimiento distinto al legalmente establecido¹⁰.

¹⁰ Dictamen 105/2013 del Consejo de Estado y Dictamen 208/2010 del Consejo Consultivo de Castilla La Mancha.

3. PROCEDIMIENTO PARA LA REGULARIZACIÓN DE LAS FACTURAS

Cuando una Administración Pública tramita irregularmente una contratación y el tercero adjudicatario de la misma ejecuta, a satisfacción de la Administración, las prestaciones contratadas, esta se encuentra con que el proveedor le presenta unas facturas al pago que no puede atender, por lo que se ve en la necesidad de buscar un remedio jurídico adecuado que le permita hacer efectivo el pago de las mismas o compensar a dicho proveedor, con objeto de evitar que se produzca un enriquecimiento injusto o sin causa de aquella a consecuencia de una prestación sin contraprestación.

Por lo tanto, el momento procedimental en el que nos encontramos es aquel en el que el tercero ya ha realizado parte o todas las prestaciones concertadas. Las opciones que tiene la Administración en estos casos son, básicamente, dos:

- Convalidar las actuaciones realizadas, purificando los actos derivados de la contratación efectuada. Bajo este supuesto podría atenderse el pago de las facturas presentadas por el proveedor.
- Revisar de oficio las actuaciones, indemnizando al proveedor para evitar que se produzca un enriquecimiento injusto. En este caso nacería una nueva obligación ajena a la relación contractual.

3.1. Doctrina del enriquecimiento injusto

El enriquecimiento sin causa o enriquecimiento injusto, cuya construcción, requisitos y consecuencias en nuestro ordenamiento jurídico es obra de la jurisprudencia civil, viene aplicándose también en el orden contencioso-administrativo.

Tal y como declara la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la prohibición del enriquecimiento injusto es un principio general del Derecho. Sin embargo, siendo este principio siempre el mismo, presenta ciertas singularidades en el ámbito administrativo (STS de 15 de abril de 2002, Sala 3.^a). La exigencia de requisitos específicos en el Derecho Administrativo deriva, según Rebollo Puig, de la necesidad de introducir cautelas frente a las eventuales injerencias de los particulares que, de otro modo, podrían realizar actos en relación con la amplísima actividad administrativa o con su extenso patrimonio que comprometieran las disponi-

bilidades financieras de la entidad y, por tanto, la jerarquización de las prioridades públicas establecidas por el órgano legislativo en representación del interés general. Así, de acuerdo con este autor, la prohibición de enriquecimiento injusto se aplica a las relaciones jurídico-administrativas como una regla propia del Derecho Administrativo, y no como una regla de Derecho Civil que se aplique supletoriamente ante la falta de una regulación específica.

En el ámbito de la contratación pública, el tercero de buena fe que contrata con la Administración y cumple las obligaciones a su cargo no puede verse perjudicado, patrimonialmente, de forma que se produzca un empobrecimiento del mismo con un correlativo aumento patrimonial en la Administración contratante, en sentido amplio, como consecuencia de que esta última ha tramitado irregularmente un procedimiento de contratación y no puede proceder al pago ordinario de las prestaciones realizadas.

Así, a pesar del carácter formal de la contratación del sector público que establece el artículo 28 del TRLCSP, la jurisprudencia del Tribunal Supremo –entre otras STS de 20/12/1995 y STS de 26/03/1999– viene reiterando que *«la forma, por muy importante que sea, no constituye en sí misma un fin, sino que es un instrumento de control de la actividad administrativa establecido en previsión de que sean satisfechas las exigencias concretas de los objetivos que dicha actividad persigue en realización de los intereses colectivos que le está encomendada a la Administración actuante [...]»*.

De conformidad con la construcción jurisprudencial de la Sala 3.^a del Tribunal Supremo –por todas STS 11/05/2004–, los requisitos que han de concurrir para que proceda la acción de enriquecimiento injusto o sin causa son:

- a) Un enriquecimiento o aumento del patrimonio del enriquecido, constituido por cualquier ventaja o atribución patrimonial abocada a producir efectos definitivos.
- b) El empobrecimiento de quien reclama, pecuniariamente apreciable, aunque entendido en su más amplio sentido, siempre que no provenga directamente del comportamiento de quien lo sufre.

En este sentido el Tribunal Supremo declaró, en STS 11/10/1979, *«que incluso en la hipótesis de que la realización de una obra o servicio por un particular, en beneficio de la Administración, no cuente con una base paccionada, por elemental que sea, [...] lo procedente, ante*

la situación fáctica irreversible, y los intereses subyacentes, es configurar esta situación jurídicamente como cuasi contrato de gestión de negocios (negotiorum gestio), en virtud de la cual la Administración debe compensar al cuasi contratista por el enriquecimiento que su actividad le haya reportado, disponiendo este de una actio in rem verso, fundada en el enriquecimiento sin causa que se produciría, de no funcionar los debidos resortes compensatorios».

No obstante lo anterior se requiere que el desequilibrio patrimonial que se produce a consecuencia del incremento patrimonial de la Administración y del correlativo empobrecimiento del empresario o profesional contratante no se deba a la propia iniciativa de este ni revele una voluntad maliciosa del mismo, sino que tenga su origen en actuaciones derivadas de la Administración Pública, que hayan generado razonablemente en ese particular la creencia de que le incumbía un deber de colaboración con dicha Administración¹¹ (principios de buena fe y confianza legítima); ya que en caso contrario se podría emplear esta acción como medio elusivo de las exigencias formales y procedimentales establecidas para asegurar los principios rectores de la contratación pública y de la gestión económico-financiera (STS 18/07/2003).

- c) Una relación causal entre el empobrecimiento y el enriquecimiento, de forma que este sea el efecto de aquel.
- d) La falta de causa o de justificación del enriquecimiento y del correlativo empobrecimiento del otro.

3.2. La convalidación del expediente *versus* la revisión de oficio

De conformidad con la doctrina del enriquecimiento injusto, una vez ejecutadas las prestaciones por el tercero adjudicatario, si la Administración procediese a revisar de oficio el acto, habría que acudir, una vez anulada la contratación irregular, a compensar al contratista, con el consiguiente engrosamiento del expediente y dilación en la solución del problema; dilación que además perjudica a la parte contratante que no causó la irregularidad. Por ello, por economía procesal, solo parece razonable instar la revisión de ofi-

¹¹ Tratándose de modificados irregulares del objeto del contrato, el Tribunal Supremo ha llegado a entender que existe un cierto asentimiento o consentimiento tácito por parte una Administración que no paralizó la ejecución de las obras adicionales, siendo procedente, por tanto, restituir el enriquecimiento injusto (STS de 1 de julio de 2002).

cio cuando la cuantía a pagar derivada de la contratación irregular se estime superior a la que habría de abonarse de acudir a la vía de la indemnización, pudiendo acudir, para subsanar los vicios de que adolezca el expediente, a la vía de la convalidación.

Así, de conformidad con el artículo 67 de la LRJPAC, la Administración podrá convalidar los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan. Sin embargo, de la propia dicción del artículo 67 se desprende que se impone un límite absoluto al procedimiento de la convalidación; la nulidad de pleno derecho del acto. En estos casos, al no ser los actos susceptibles de subsanación, la Administración contratante debe acudir, con carácter general, a la vía de la revisión de oficio.

La invalidez en materia de contratación pública se regula en los artículos 31 a 39 del TRLCSP, remitiendo a la LRJPAC en lo que se refiere al procedimiento de revisión de oficio. De conformidad con el artículo 102.1 de la Ley, relativo a la revisión de actos nulos, *«las Administraciones públicas, en cualquier momento, por iniciativa propia o a solicitud de interesado, y previo dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano consultivo equivalente de la Comunidad Autónoma, si lo hubiere, **declararán de oficio** la nulidad de los actos administrativos que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los supuestos previstos en el artículo 62.1»*.

De la forma en que se enuncia el artículo 102.1 –«*declararán*»– se deduce que la aplicación del contenido del precepto transcrito no es disponible para la Administración, ni siquiera en aras del principio de economía procesal¹², sino imperativa; con el límite del artículo 106, que principia que *«las facultades de revisión no podrán ser ejercitadas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes»*.

Por su parte, el artículo 31 del TRLCSP dispone que los contratos de las Administraciones Públicas serán inválidos cuando lo sea alguno de sus actos preparatorios o el de adjudicación; desarrollando el artículo 35 los efectos derivados de la declaración de nulidad, a cuyo tenor *«la declaración de nulidad de los **actos preparatorios***

¹² El Dictamen 215/08 del Consejo Jurídico de la Región de Murcia manifiesta un parecer contrario al informe de la Intervención Regional de Murcia, favorable a la convalidación de una contratación nula de pleno derecho al considerar no conveniente revisar el acto por ser la indemnización equivalente a la certificación presentada por el contratista.

del contrato o de la adjudicación, cuando sea firme, *llevará en todo caso consigo la del mismo contrato, que entrará en fase de liquidación, debiendo restituirse las partes recíprocamente las cosas que hubiesen recibido en virtud del mismo y si esto no fuese posible se devolverá su valor. La parte que resulte culpable deberá indemnizar a la contraria de los daños y perjuicios que haya sufrido.*

Por tanto, la contratación irregular viciada de nulidad de pleno derecho, en cuanto afecte a las fases de preparación y/o adjudicación, desemboca en un contrato nulo, insubsanable y no convalidable y, en consecuencia, no susceptible de generar obligaciones de naturaleza contractual para la Hacienda Pública, por lo que no podrán regularizarse las facturas derivadas de la ejecución del mismo, salvo que proceda aplicar el límite del mencionado artículo 106 de la LRJPAC. El procedimiento general a aplicar en estos casos será instar la declaración de nulidad a través del procedimiento de la revisión de oficio, y una vez que esta haya sido declarada por el órgano competente¹³, el contrato entrará en fase de liquidación –lo que a su vez implica que no podrá continuar su ejecución–, debiendo restituirse recíprocamente las prestaciones de las partes; todo ello sin perjuicio de las eventuales indemnizaciones que puedan corresponder por los daños y perjuicios causados.

Cuando esta restitución recíproca de prestaciones no fuera posible –lo que será el supuesto habitual–, la Administración deberá acudir a la vía del reembolso del valor de las prestaciones recibidas, para evitar que se produzca un enriquecimiento injusto de esta a costa del tercero de buena fe, naciendo una nueva obligación *ex lege*, ajena a la relación contractual, ya que la declaración de nulidad implica la inexistencia de un nexo causal del que puedan derivarse obligaciones contractuales. Esta nueva obligación, por su carácter *ex lege*, podrá ser reconocida en vía administrativa aun cuando se carezca de crédito para su efectividad. De esta forma el expediente de enriquecimiento injusto se presenta como un instrumento a través del cual hacer efectiva la liquidación prevista en la normativa de contratación pública¹⁴; si bien no debe perderse la perspectiva de que nos encontramos ante una obligación diversa a la que nacería de la relación contractual. En análogo sentido se pronuncia la STS de 24/10/2005.

¹³ Ver artículo 34.3 del TRLCSP.

¹⁴ Expresión empleada en la Instrucción 2/2012, de 12 de marzo, de la Interventora General y de la Directora de la Abogacía de Illes Balears.

Si analizamos la doctrina del Consejo de Estado relativa a la tramitación irregular de expedientes de contratación, observamos que en un primer momento, en aquellos casos en que, por no ser posible la convalidación, al concurrir supuestos de nulidad de pleno derecho, se ha acudido a la vía de la responsabilidad patrimonial de la Administración, el Consejo de Estado ha considerado la existencia de esta responsabilidad, como por ejemplo en los dictámenes 3617/2000 ó 3317/2001, sin perjuicio de la eventual responsabilidad de los funcionarios o autoridades que efectuaron y/o permitieron la contratación irregular. Sin embargo, con posterioridad, el Alto Órgano Consultivo, en supuestos análogos a los anteriores, como es el caso de los Dictámenes 3014/2003, 88/2004, 1204/2006 ó 1008/2008, ha informado que para resolver adecuadamente las cuestiones planteadas hay que partir de una calificación jurídica correcta de la cuestión.

Así, el Consejo de Estado razona que los asuntos consultados no pueden configurarse como un supuesto de responsabilidad contractual por incumplimiento de la Administración, ya que, las prestaciones fueron realizadas sin contrato administrativo previo, al haberse prescindido total y absolutamente del procedimiento previsto, habiéndose acudido, al parecer, a la vía de la contratación verbal. Tampoco cabe calificar los hechos como determinantes de una responsabilidad patrimonial, porque para ello es necesario que exista una lesión resarcible imputable a la Administración, cuyo primer requisito es la antijuridicidad del daño relacionado con la actuación administrativa. En consecuencia, no concurriendo responsabilidad contractual ni extracontractual, el Consejo de Estado concluye que la obligación a cargo de la Administración tiene su origen en la doctrina del enriquecimiento injusto.

Por tanto, la vía adecuada al encontrarnos ante supuestos de nulidad plena sería, con carácter general, la revisión de oficio, no siendo procedente acudir a otras vías como la convalidación o el reconocimiento de una indemnización derivada de la responsabilidad patrimonial de la Administración¹⁵. Es decir, declarar la nulidad¹⁶, liquidar y, en su caso, indemnizar. En este sentido, la propia

¹⁵ Mientras que el plazo para la prescripción de la acción por responsabilidad patrimonial de la Administración es de tan solo un año, el de la acción por enriquecimiento injusto es de 4 años, de conformidad con la STS de 27 de enero de 2003, que aplica a esta acción el plazo fijado por el artículo 25 de la LGP.

¹⁶ Para Rebollo Puig no es preciso declarar formalmente la nulidad del contrato, y menos aún imponer a la Administración la obligación de impugnarlo en re-

LGP establece de forma expresa en su artículo 20 que «*las obligaciones de la Hacienda Pública estatal nacen de la ley, de los negocios jurídicos y de los actos o hechos que, según derecho, las generen*».

Cuestión diversa y jurídicamente discutible, que excede el ámbito del presente artículo, es la cuantía que procedería abonar al contratista, es decir, si debería abonársele el importe de las facturas presentadas o solo debería abonársele el valor del enriquecimiento experimentado por la Administración. Para Rebollo Puig, la falta de precisión e interés por parte de la jurisprudencia contencioso-administrativa a esta cuestión deriva de la ausencia de una diferenciación clara entre la obligación de restitución a consecuencia de la prohibición del enriquecimiento sin causa, y otras obligaciones como las que nacen de los contratos, de la responsabilidad patrimonial por daños o de la gestión de negocios ajenos.

En este sentido, la Instrucción 2/2012, de 12 de marzo, de la Interventora General y de la Directora de la Abogacía –de Illes Balears– sobre la tramitación a seguir en los supuestos de reconocimiento extrajudicial de créditos derivados de la contratación irregular, aboga por reponer, únicamente, el valor recibido, al disponer que «*el coste económico ha de incluir en cualquier caso el enriquecimiento de la Administración, es decir, el valor de la cosa que la Administración haya recibido, y no es procedente un incremento en concepto de beneficio industrial*».

Sin perjuicio de lo anterior, hay que resaltar que la *actio in rem verso* no es incompatible con la reparación del daño o responsabilidad patrimonial de la Administración, ya que se trata de obligaciones diferentes, con unos requisitos, funciones y contenidos distintos. Así, es preciso tener presente que el artículo 35 del TRLCSP establece dos efectos en caso de declaración de nulidad:

- La restitución recíproca de las prestaciones de las partes o de su valor.
- La indemnización, a cargo de la parte culpable, de los daños y perjuicios causados.

Llegados a este punto es preciso señalar que, en materia de contratación pública, junto con los supuestos de nulidad de pleno de-

curso de lesividad, para poder aplicar el enriquecimiento injusto. Apoya esta tesis en la STS de 30 de septiembre de 1999, la STS de 20 de diciembre de 1995 y la STS de 23 de abril de 1996.

recho recogidos en el artículo 62.1 de la LRJPAC, y en aplicación de la letra g) del mismo, operan también los supuestos de los artículos 32 y 37 del TRLCSP. Sin embargo, a pesar de los supuestos especiales recogidos en la normativa de contratación, uno de los motivos más habituales de nulidad sigue siendo el que se deriva de la previsión contenida en el artículo 62.1.e), «los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido [...]».

Finalmente, no hay que dejar de apuntar la especialidad contenida en el apartado 3.º del citado artículo 35 del TRLCSP: «si la declaración administrativa de nulidad de un contrato produce un grave trastorno al servicio público, podrá disponerse en el mismo acuerdo la continuación de los efectos de aquel y bajo sus mismas cláusulas, hasta que se adopten las medidas urgentes para evitar el perjuicio».

4. EL SUPUESTO ESPECIAL DE LA OMISIÓN DE LA FUNCIÓN INTERVENTORA

En el ámbito de la Administración General del Estado, sus organismos autónomos, y las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social, la LGP establece sobre aquellos un control previo de legalidad, la denominada función interventora, con objeto de garantizar que la actuación administrativa de la que se derivan actos de contenido económico se ajusta al procedimiento legalmente establecido y a las disposiciones reguladoras de la administración y gestión de fondos públicos. Este control previo se materializa en un informe técnico, de carácter preceptivo y vinculante.

El carácter previo y, por tanto, preventivo de la fiscalización permite detectar, al menos en lo sustancial¹⁷, y corregir, las posibles irregularidades de que pudiera adolecer el procedimiento de contratación antes de que se aprueben las resoluciones eventualmente viciadas. En este sentido, cobra una significativa importancia el momento procesal en el que ha de emitirse el informe fiscal, que de conformidad con el artículo 13 del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado (en adelante RD 2188/1995), será una vez reunidos todos los justificantes y emitidos los informes preceptivos y cuando esté en disposición de que se dicte el acuerdo por quien corresponda.

¹⁷ La función interventora se ejerce, con carácter general, en el régimen de requisitos básicos establecido en el artículo 152 de la LGP (artículo 219.2 del TRLRHL en el ámbito local).

Así, de acuerdo con Longas Lafuente, el informe fiscal, sin perjuicio de la polémica que pueda suscitarse en relación con la conveniencia de esta modalidad de control, cobra una extraordinaria importancia, pues afecta directamente a la voluntad que la Administración expresará a través de una resolución final. Por ello, la omisión de este informe puede dar lugar a que se originen situaciones anómalas en las que se contraten y ejecuten prestaciones con infracción de la normativa de contratación y/o de gestión económico –financiera, bien porque se contrata con ausencia total de procedimiento, bien porque el procedimiento empleado no es el adecuado, ya que el órgano gestor no ha dispuesto del preceptivo informe previo de legalidad al tiempo de conformar la voluntad del órgano y aprobar la resolución.

4.1. La omisión de la función interventora

La omisión de la función interventora se produce cuando, siendo esta preceptiva, el órgano gestor aprueba un acto de contenido económico sin el concurso previo de un informe fiscal favorable. En estos casos, el artículo 156.1 de la LGP establece que no se podrá reconocer la obligación, ni tramitar el pago, ni intervenir favorablemente estas actuaciones hasta que se subsane dicha omisión. En análoga situación se encuentran aquellos actos adoptados por un gestor, a pesar de la existencia de un reparo suspensivo, sin subsanar las deficiencias manifestadas por la Intervención o sin que la discrepancia se haya resuelto por el procedimiento previsto en el artículo 155 de la LGP.

La irregularidad derivada de la omisión de la función interventora, de acuerdo con la doctrina mayoritaria y con la jurisprudencia, se incardina dentro de la regla general del artículo 63 de la LRJPAC, acarreando la mera anulabilidad del acto, y no su nulidad radical. En concreto dicha irregularidad, de conformidad con Pascual García y Longas Lafuente¹⁸, se correspondería con la previsión del apartado 2.º del citado artículo 63, en cuya virtud, *«el defecto de forma solo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o de lugar a la indefensión de los interesados»*.

¹⁸ La STS de 3 de mayo de 1987 señala que *«[...] acreditada la ausencia de tales requisitos (informes preceptivos) es indudable que se ha incurrido en la anulabilidad determinada por el artículo 48.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo, por carecer el acto de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin [...]»*.

Sin embargo, esta irregularidad formal presenta diferencias significativas respecto de otros supuestos de anulabilidad, a consecuencia de los efectos que le atribuye la LGP para el caso de su verificación:

- **Suspensión automática** de la eficacia del acto aprobado con omisión de la función interventora en sus aspectos económico-financieros hasta que se subsane dicha omisión, ya que se prohíbe que se proceda al reconocimiento de la obligación y/o a la realización del pago, ni se permite intervenir favorablemente las actuaciones.
- **Reserva al Consejo de Ministros** de la competencia para subsanar (convalidar) la omisión de fiscalización previa, de conformidad con el artículo 156.4 de la LGP.

Así, pues, la omisión de la función interventora no es sino una irregularidad formal que presenta determinados efectos suspensivos hasta su subsanación, habiendo quedado esta competencia reservada al Consejo de Ministros. Sin embargo, el principal problema que se deriva de la omisión de la función interventora no es la elusión del preceptivo control interventor, sino el efecto que dicha omisión puede tener en la formación de la voluntad del órgano gestor, de forma que los actos aprobados con omisión de la fiscalización pueden –y suelen– llevar aparejados la comisión de otras irregularidades de la vertiente administrativa y/o financiera, con las consecuencias que de ello se pueden derivar sobre la validez y eficacia de los actos administrativos adoptados; en especial cuando la función interventora se omite en la fase de fiscalización previa, que es la fase en la que se ejerce el control de legalidad sobre la preparación y adjudicación de los contratos públicos.

4.2. La subsanación de la omisión de la función interventora

La omisión de la función interventora en el ámbito del Sector Público Estatal, una vez detectada, ha de documentarse por el órgano de control actuante mediante un informe, que no tiene la consideración de fiscalización previa, pues como hemos señalado se prohíbe intervenir de conformidad las actuaciones, y que ha de recoger los extremos previstos en el artículo 156 de la LGP. Por tanto, el procedimiento de subsanación (convalidación) se inicia con el informe del Interventor. El desarrollo del procedimiento se contiene, además de en el artículo 156 de la LGP, en el artículo 32

del RD 2188/1995 y en la Circular 3/1996, de 30 de abril, por la que se dictan instrucciones sobre función interventora (en adelante Circular 3/1996).

El órgano Interventor, al conocer de un expediente en el que se aprecie la existencia de una omisión de la función interventora lo manifestará a la autoridad que hubiera iniciado aquel. En este informe, el interventor actuante deberá manifestar su opinión respecto de la propuesta que pueda elevarse al Consejo de Ministros, con el objeto de que uniendo este informe a las actuaciones, el titular del Departamento Ministerial pueda, en su caso, someter lo actuado a la decisión aquel. El acuerdo favorable del Consejo de Ministros no eximirá de la exigencia de las responsabilidades a que, en su caso, hubiera lugar.

En concreto, el informe del Interventor habrá de poner de manifiesto, al menos, los siguientes extremos:

- a)** Las infracciones del ordenamiento jurídico que se hubieran puesto de manifiesto de haber sometido el expediente a fiscalización o intervención previa en el momento procesal oportuno.
- b)** Las prestaciones que se hayan realizado como consecuencia de dicho acto.
- c)** La existencia de crédito adecuado y suficiente para hacer frente a las obligaciones pendientes.
- d)** La procedencia –o la posibilidad y conveniencia, según el artículo 32 del RD 2188/1995– de la revisión de los actos dictados con infracción del ordenamiento.

Hay que destacar que el acuerdo favorable del Consejo de Ministros, en aplicación del artículo 156 de la LGP, únicamente subsana (convalida) la omisión del trámite fiscal, sin alcanzar al resto de irregularidades que, como hemos señalado, suelen acompañar a la omisión de la función interventora. Las irregularidades adicionales que pudieran existir deberán subsanarse mediante los procedimientos previstos en la LRJPAC o en las normas administrativas especiales, en nuestro caso, en el TRLCSP. No obstante lo anterior, nada obsta para que en aplicación del artículo 67 de la LRJPAC se proceda a la convalidación por el Consejo de Ministros del resto de vicios de que adolezca el acto o expediente. Así, de conformidad con Díaz Zurro, la finalidad tácita que persigue este procedimiento es evitar una reclamación de indemnización de daños y perjuicios por parte del particular afectado que prestó su servicio, así como

evitar que los perjuicios derivados de no haber seguido el procedimiento previsto recaigan sobre terceros que se encuentran en una relación acreedora con la Administración.

En este sentido, la Instrucción 5.^a de la Circular 3/1996, principia que *«la posibilidad y conveniencia de la revisión de los actos dictados con infracción del ordenamiento –apartado d) del informe por omisión de la función interventora–, será apreciada por el interventor, en función de si se han realizado o no las prestaciones, el carácter de estas y su valoración, así como de los incumplimientos legales que se hayan producido. Para ello, se tendrá en cuenta que el resultado de la revisión del acto se materializará acudiendo a la vía de la indemnización de daños y perjuicios derivada de la responsabilidad patrimonial de la Administración como consecuencia de haberse producido un enriquecimiento injusto en su favor o de incumplir la obligación a su cargo, por lo que, por razones de economía procesal, solo sería pertinente instar dicha revisión cuando sea presumible que el importe de dichas indemnizaciones fuera inferior al que se propone»*.

De un lado, siguiendo la Instrucción de la IGAE, parece que solo procedería instar la revisión de oficio en aquellos casos en los que la indemnización a pagar se estimara inferior a la cuantía que se derivaría de la convalidación del acto irregular. A este respecto ha de tenerse en cuenta que dado que las contrataciones son actos administrativos favorables para el administrado, siendo estos meramente anulables, su anulación requerirá de la previa declaración de lesividad y su ulterior impugnación en el orden contencioso-administrativo, tal y como se dispone en el artículo 103 de la LRJPAC.

Sin embargo, de otro lado, parece razonable tener en cuenta que la citada Instrucción insta al Interventor a que su juicio a cerca de la conveniencia, o no, de la revisión de oficio se base también en otros tres pilares, y no solo en la economía procesal:

- a) *Si se han realizado o no las prestaciones:* En efecto, la falta de realización de las prestaciones por el tercero de buena fe impide que se produzca un enriquecimiento injusto de la Administración; todo ello sin perjuicio de la indemnización por daños y perjuicios a que pudiera haber lugar.
- b) *El carácter de estas y su valoración:* Habrá de analizarse si nos encontramos ante prestaciones que el tercero de buena fe ha realizado en la creencia de que le incumbía un deber de colaboración con la Administración, así como si dichas prestaciones se han concertado a precios de mercado.

c) *Los incumplimientos legales que se hayan producido*: En este sentido, el artículo 67 de la de LRJPAC permite convalidar los actos anulables, pero no los nulos de pleno derecho.

Por tanto, la omisión de la función interventora, en conjunción con la existencia de un vicio de nulidad absoluta, impide que puedan convalidarse todos los defectos de que adolezca el expediente, ni por el Consejo de Ministros ni por ningún otro órgano administrativo. En estos casos –supuestos de nulidad de pleno derecho– el cauce procedimental oportuno sería instar la revisión de oficio del acto, en aplicación del artículo 102 de la LRJPAC, que establece que las Administraciones Públicas han de declarar de oficio la nulidad de los actos en los supuestos del artículo 62.1 de la Ley, con el límite previsto en el artículo 106 de la LRJPAC, naciendo una nueva obligación, en su caso, para restituir el enriquecimiento injusto que haya podido experimentar la Administración. Así, tal y como ejemplifica el Tribunal Supremo en Sentencia de 8 de abril de 1998, se trata de «*cubrir el hueco dejado por el acto nulo*» mediante una *actio in rem verso*, no en mantener a toda costa la validez del acto para evitar el enriquecimiento injusto.

En el ámbito local, ni el TRLRHL ni el RD 500/1990 prevén el procedimiento a seguir en caso de omisión de la función interventora. No obstante lo anterior, podría aplicarse, tanto por analogía como supletoriamente, el procedimiento previsto para el Sector Público Estatal en la LGP y demás normativa de desarrollo¹⁹.

5. RESPONSABILIDADES DERIVADAS DE LA TRAMITACIÓN IRREGULAR DE EXPEDIENTES DE CONTRATACIÓN. ESPECIAL REFERENCIA A LA LEY DE TRANSPARENCIA Y BUEN GOBIERNO

Como se ha venido comentando a lo largo de la exposición realizada, la solución a adoptar ante una contratación irregular puede consistir en la convalidación del acto o en la revisión de oficio del mismo. Sin embargo, cualquiera que fuere la decisión adoptada, esta no eximirá de la exigencia de las responsabilidades a que, en su caso, hubiera lugar a los funcionarios y autoridades que sustanciaron o consintieron la contratación irregular.

Las distintas responsabilidades en que pueden incurrir los funcionarios y autoridades en relación con la tramitación de procedi-

¹⁹ Dictamen 140/2004 del Consejo Jurídico de la Región de Murcia.

mientos de contratación pueden clasificarse a efectos expositivos, siguiendo a Cubillo Rodríguez, en dos grandes grupos: las reparatorias, que tienen por objeto resarcir a la Administración de los daños y perjuicios que le causaron sus funcionarios o sus gestores, y las sancionatorias, dirigidas a castigar determinadas actuaciones y conductas previamente tipificadas como socialmente reprochables.

Dentro del primer grupo, **las responsabilidades reparatorias**, encontraríamos los siguientes subtipos de responsabilidad:

a) Responsabilidad administrativa patrimonial de las autoridades y del personal al servicio de las Administraciones Públicas por los daños y perjuicios ocasionados, de conformidad con el inciso primero de la DA 19.^a del TRLCSP, la cual dispone que la responsabilidad patrimonial de las autoridades y del personal al servicio de las Administraciones Públicas derivada de sus actuaciones en materia de contratación administrativa, tanto por daños causados a particulares como a la propia Administración, se exigirá con arreglo a lo dispuesto en el Título X de la LRJPAC, y en el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de los procedimientos de las Administraciones Públicas en materia de responsabilidad patrimonial.

b) Responsabilidad contable, que de conformidad con la doctrina más extendida se concibe como una responsabilidad civil extracontractual derivada del principio general de obligación de indemnizar daños previsto en el artículo 1.902 del Código Civil²⁰. Esta responsabilidad se encuentra regulada tanto en los artículos 176 a 179 de la LGP como en los artículos 38 a 41 de la LOTCCU y en el artículo 49 LFTCU; si bien en el caso que nos ocupa, como señala Pascual García, se trataría de un supuesto distinto del alcance y, por tanto, no tendría por qué venir dada, necesariamente, por el importe de los pagos realizados.

También encontramos varios subtipos de responsabilidad dentro del segundo grupo, **las responsabilidades sancionatorias**:

a) Responsabilidad penal, derivada de las diversas conductas punibles recogidas en el Código Penal en relación con la actuación de los funcionarios y autoridades.

²⁰ Auto del TC de 16 de diciembre de 1993 y Sentencias de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 10 de marzo de 1995 y 26 de febrero de 1998.

b) Responsabilidad disciplinaria, recogida en el Título VII de la Ley 7/2007, de 12 de abril, reguladora del Estatuto Básico del Empleado Público. En materia de contratación, de acuerdo con el inciso 2.º de la DA 19.ª del TRLCSP, *«la infracción o aplicación indebida de los preceptos contenidos en la presente Ley por parte del personal al servicio de las Administraciones Públicas, cuando mediere al menos negligencia grave, constituirá falta muy grave cuya responsabilidad disciplinaria se exigirá conforme a la normativa específica en la materia»*.

Junto a esta clasificación de responsabilidades, la nueva LTBG ha introducido en el ámbito del buen gobierno económico, un conjunto de infracciones y sanciones a través de las cuales depurar las responsabilidades derivadas de la actuación de los altos cargos. Estas responsabilidades presentan tanto carácter reparatorio como sancionador y son exigibles, de conformidad con el artículo 25 de la LTBG, en los tres niveles territoriales de la Administración: estatal, autonómico y local.

Así, el artículo 28 de la Ley, específicamente destinado a tipificar las infracciones en materia de gestión económico-financiera, recoge como infracciones muy graves, las siguientes conductas cuando sean culpables:

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 LGP, o en la de Presupuestos u otra normativa presupuestaria que sea aplicable.

Como puede apreciarse, esta infracción es una reproducción de la contenida en el artículo 177.1.c) de la LGP.

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

Estas conductas punibles son sancionadas, de conformidad con el artículo 30 de la LTBG, con la declaración del incumplimiento y su publicación en el Boletín Oficial del Estado o diario oficial que corresponda, y con la no percepción, en el caso de que la llevara aparejada, de la correspondiente indemnización para el caso de cese en el cargo.

Es preciso tener en cuenta que cuando los hechos estén tipificados como infracción en una norma administrativa especial, se

dará cuenta de los mismos a la Administración competente para la instrucción del correspondiente procedimiento sancionador, suspendiéndose las actuaciones hasta la terminación de aquel. Sin embargo, se explicita que, tratándose de las infracciones recogidas en el artículo 28, no se considerará normativa especial LGP, pudiéndose tramitar el procedimiento de responsabilidad patrimonial simultáneamente al procedimiento sancionador. En consecuencia, se establece que la comisión de las infracciones en materia de gestión económico-financiera en todo caso conllevarán las siguientes consecuencias:

- La obligación de restituir, en su caso, las cantidades percibidas o satisfechas indebidamente.
- La obligación de indemnizar a la Hacienda Pública en los términos del artículo 176 de la LGP.

Finalmente se dispone que los sancionados por la comisión de una infracción muy grave serán destituidos del cargo que ocupen²¹ salvo que ya hubiesen cesado y no podrán ser nombrados para ocupar ningún puesto de alto cargo o asimilado durante un periodo de entre cinco y diez años.

6. CONCLUSIONES

La tramitación irregular de expedientes de contratación impide, si dichas deficiencias son detectadas, proceder al pago de las facturas que se derivan de los mismos; cobrando por tanto una importancia capital el papel de detección desarrollado por el Interventor en el ejercicio del control previo. Sin embargo, el tercero de buena fe que, con confianza legítima, contrató con la Administración y ejecutó las prestaciones a su cargo debe ser compensado por la ejecución de dichas prestaciones, sin necesidad de acudir a la vía jurisdiccional, pues en caso contrario se estaría produciendo un enriquecimiento sin causa de la Administración contratante.

Tanto por economía procesal como para evitar perjuicios adicionales a la parte de la relación jurídica que no ocasionó la irregularidad en el procedimiento, siempre que la cuantía a pagar derivada de la contratación se presuma no superior a la indemnización

²¹ De conformidad con el artículo 25.3 de la LTBG, «la aplicación a los sujetos mencionados en los apartados anteriores –altos cargos– de las disposiciones contenidas en este título no afectará, en ningún caso, a la condición de cargo electo que pudieran ostentar».

que se debería abonar si se anulase el procedimiento, parece razonable convalidar el acto irregular y, posteriormente, proceder al pago de las facturas ya regularizadas. Sin embargo, el concurso de un vicio de nulidad de pleno derecho que afecte a las fases de preparación y/o adjudicación del contrato impide acudir a la técnica de la convalidación, siendo lo procedente la revisión de oficio de este, declarándose la nulidad del contrato, que entrará en fase de liquidación, y debiendo restituirse las partes recíprocamente las prestaciones que hubieren recibido en virtud del contrato y si esto no fuere posible deberán devolverse su valor, configurándose el expediente por enriquecimiento injusto como un instrumento a través del cual hacer efectiva la liquidación.

Cualquiera que fuere la solución adoptada, esta no eximirá de la exigencia de responsabilidades a los funcionarios y autoridades que participaron en la tramitación irregular del procedimiento de contratación; responsabilidades que son tanto de carácter resarcitorio como sancionador.

7. BIBLIOGRAFÍA

- ARIAS RODRÍGUEZ; A. (2008): «Facturas en el cajón».
{<http://fiscalizacion.es/2008/09/16/las-facturas-del-cajon/>}
- ARIAS RODRÍGUEZ; A. (2014): «Sostenibilidad financiera local».
{<http://fiscalizacion.es/2014/01/13/tcu-1017/>}
- BLANCO HIGUERA; A.L. (2015): «Obligación no convencional y gasto público: un binomio inadecuado». *Auditoría Pública*. N.º 65. Pp.: 99-106.
- CHAVES GARCÍA; J.R. (2013): «Del enriquecimiento injusto y sus injustas circunstancias».
{<http://contencioso.es/2013/09/25/del-enriquecimiento-injusto-y-sus-injustas-circunstancias/>}
- CUBILLO RODRÍGUEZ; C. (2008): «La responsabilidad contable derivada de los contratos del sector público». *Revista Española de Control Externo*. Vol. 10. N.º 30. Pp.: 31-55.
- DÍAZ ZURRO; A. (2002): «El control interno». *Revista Española de Control Externo*. Vol. 4. N.º 10. Pp.: 31-52.
- GARCÉS SANAGUSTÍN; M. y PALOMAR OLMEDA; A. (2013): *La Gestión de Fondos Públicos: Control y Responsabilidades*. Aranzadi. Navarra.

- GARCÍA MACÍAS; J.L. (2003): «Gastos presupuestarios y reconocimiento extrajudicial de créditos». *Auditoría Pública*. N.º 30. Junio. Pp.: 60-65.
- GIMENO FELIÚ; J.M. (2013): «La modificación de los contratos: límites y derecho aplicable».
{http://www.madrid.org/ccmadrid/images/adjuntos/segundaponencia_modificacin_contratos_gimeno_feli.pdf}
- GONZÁLEZ PÉREZ; J. (2015): *Responsabilidad Patrimonial de las Administraciones Públicas*. 7.ª edición. Aranzadi. Navarra.
- HERRERA CAMPA; J.J. (2009): *Régimen Jurídico del Control Ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado*. Ministerio de Economía y Hacienda. Centro de Publicaciones. Madrid.
- LONGAS LAFUENTE; A. (1994): «La omisión del acto de fiscalización o intervención previa a la vista de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre». *Actualidad Administrativa*. N.º 15/1994. Pp.: 235-249.
- PALOMAR OLMEDA; A. (2014): «La articulación general de la responsabilidad derivada de la gestión de fondos públicos».
{<http://www.pap.minhap.gob.es/sitios/140aniversario/Documents/MesaRedondaAlbertoPalomarOlmeda.pdf>}
- PASCUAL GARCÍA; J. (2009): *Régimen Jurídico del Gasto Público: Presupuestación, Ejecución y Control*. 5.ª Edición. Boletín Oficial del Estado. Madrid.
- REBOLLO PUIG; M. (2006): «Enriquecimiento injusto y nemo auditur en el Derecho administrativo». *Cuadernos de Derecho Local*. N.º 12; octubre. Pp.: 7-37.
- RODRÍGUEZ CASTAÑO; A.R. (2011): *Contratación Pública Local 2011: Conceptos Esenciales y Aspectos Prácticos. Adaptado a la Ley 2/2011, de Economía Sostenible*. Parte tercera, capítulos I y III. El Consultor de los Ayuntamientos (La Ley). Madrid.
- RODRÍGUEZ CASTAÑO; A.R. (2013): *Manual de Auditoría Pública*. Lex Nova. Navarra.

LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

PRIMER CUATRIMESTRE DEL AÑO 2015

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 primer 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 y disposiciones con valor de Ley

- CORRECCIÓN DE ERRORES DEL REAL DECRETO-LEY 16/2014, de 19 de diciembre, por el que se regula el Programa de Activación para el Empleo. (BOE n.º 15, de 17 de enero de 2015)
- REAL DECRETO-LEY 1/2015, de 27 de febrero, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de carga financiera y otras medidas de orden social. (BOE n.º 51, de 28 de febrero de 2015)
- CORRECCIÓN DE ERRATAS DE LA LEY 35/2014, de 26 de diciembre, por la que se modifica el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social en relación con el régimen jurídico de las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social. (BOE n.º 63, de 14 de marzo de 2015)
- REAL DECRETO-LEY 4/2015, de 22 de marzo, para la reforma urgente del Sistema de Formación Profesional para el Empleo en el ámbito laboral. (BOE n.º 70, de 23 de marzo de 2015)
- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015. (BOE n.º 71, de 24 de marzo de 2015)
- LEY 1/2015, de 24 de marzo, reguladora de la Biblioteca Nacional de España. (BOE n.º 72, de 25 de marzo de 2015)
- LEY ORGÁNICA 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. (BOE n.º 77, de 31 de marzo de 2015)
- LEY ORGÁNICA 2/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, en materia de delitos de terrorismo. (BOE n.º 77, de 31 de marzo de 2015)
- LEY ORGÁNICA 3/2015, de 30 de marzo, de control de la actividad económico-financiera de los Partidos Políticos, por la que se modifican la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financia-

ción de los Partidos Políticos, la Ley Orgánica 6/2002, de 27 de junio, de Partidos Políticos y la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas. (BOE n.º 77, de 31 de marzo de 2015)

- LEY ORGÁNICA 4/2015, de 30 de marzo, de protección de la seguridad ciudadana. (BOE n.º 77, de 31 de marzo de 2015)

- LEY 2/2015, de 30 de marzo, de desindexación de la economía española. (BOE n.º 77, de 31 de marzo de 2015)

- LEY 3/2015, de 30 de marzo, reguladora del ejercicio del alto cargo de la Administración General del Estado. (BOE n.º 77, de 31 de marzo de 2015)

- LEY ORGÁNICA 5/2015, de 27 de abril, por la que se modifican la Ley de Enjuiciamiento Criminal y la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, para transponer la Directiva 2010/64/UE, de 20 de octubre de 2010, relativa al derecho a interpretación y a traducción en los procesos penales y la Directiva 2012/13/UE, de 22 de mayo de 2012, relativa al derecho a la información en los procesos penales. (BOE n.º 101, de 28 de abril de 2015)

- LEY 4/2015, de 27 de abril, del Estatuto de la víctima del delito. (BOE n.º 101, de 28 de abril de 2015)

- LEY 5/2015, de 27 de abril, de fomento de la financiación empresarial. (BOE n.º 101, de 28 de abril de 2015)

1.2. Leyes Autonómicas y disposiciones con valor de Ley

1.2.1. Comunidad Autónoma de Andalucía

- LEY 5/2014, de 30 de diciembre, del Consejo Andaluz de Concertación Local. (BOE n.º 23, de 27 de enero de 2015)

- LEY 6/2014, de 30 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2015. (BOE n.º 23, de 27 de enero de 2015)

- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 6/2014, de 30 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2015. (BOE n.º 42, de 18 de febrero de 2015)

- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA RESOLUCIÓN de 3 de diciembre de 2014, de la Presidencia del Parlamento de Andalucía, por la que se publica la reforma del Reglamento del Parlamento de Andalucía. (BOE n.º 42, de 18 de febrero de 2015)

- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 6/2014, de 30 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2015. (BOE n.º 90, de 15 de abril de 2015)

1.2.2. Comunidad Autónoma de Aragón

- LEY 12/2014, de 18 de diciembre, de medidas para la efectiva integración del Consorcio Aragonés Sanitario de Alta Resolución en el Servicio Aragonés de Salud. (BOE n.º 29, de 3 de febrero de 2015)
- LEY 13/2014, de 30 de diciembre, de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Aragón para el ejercicio 2015. (BOE n.º 29, de 3 de febrero de 2015)
- LEY 14/2014, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón. (BOE n.º 29, de 3 de febrero de 2015)
- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 14/2014, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón. (BOE n.º 74, de 27 de marzo de 2015)

1.2.3. Comunidad Autónoma del Principado de Asturias

- DECRETO LEGISLATIVO 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios. (BOE n.º 29, de 3 de febrero de 2015)
- DECRETO LEGISLATIVO 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado. (BOE n.º 29, de 3 de febrero de 2015)
- LEY 11/2014, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales para 2015. (BOE n.º 45, de 21 de febrero de 2015)

1.2.4. Comunidad Autónoma de Canarias

- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 9/2014, de 6 de noviembre, de medidas tributarias, administrativas y sociales. (BOE n.º 8, de 9 de enero de 2015)

- LEY 10/2014, de 18 de diciembre, de participación institucional de las organizaciones sindicales y empresariales más representativas de Canarias. (BOE n.º 32, de 6 de febrero de 2015)
- LEY 11/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2015. (BOE n.º 32, de 6 de febrero de 2015)
- LEY 12/2014, de 26 de diciembre, de transparencia y de acceso a la información pública. (BOE n.º 32, de 6 de febrero de 2015)
- LEY 13/2014, de 26 de diciembre, de Radio y Televisión Públicas de la Comunidad Autónoma de Canarias. (BOE n.º 32, de 6 de febrero de 2015)
- LEY 14/2014, de 26 de diciembre, de Armonización y Simplificación en materia de Protección del Territorio y de los Recursos Naturales. (BOE n.º 32, de 6 de febrero de 2015)
- LEY 2/2015, de 9 de febrero, de modificación de la ley 1/2007, de 17 de enero, por la que se regula la Prestación Canaria de Inserción. (BOE n.º 54, de 4 de marzo de 2015)
- LEY 3/2015, de 9 de febrero, sobre tramitación preferente de Inversiones Estratégicas para Canarias. (BOE n.º 54, de 4 de marzo de 2015)
- LEY 7/2015, de 1 de abril, de los municipios de Canarias. (BOE n.º 101, de 28 de abril de 2015)
- LEY 8/2015, de 1 de abril, de Cabildos Insulares. (BOE n.º 101, de 28 de abril de 2015)

1.2.5. Comunidad Autónoma de Cantabria

- LEY 5/2014, de 26 de diciembre, de Vivienda Protegida de Cantabria. (BOE n.º 23, de 27 de enero de 2015)
- LEY 6/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Cantabria para el año 2015. (BOE n.º 23, de 27 de enero de 2015)
- LEY 7/2014, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas. (BOE n.º 23, de 27 de enero de 2015)
- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 7/2014, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas. (BOE n.º 49, de 26 de febrero de 2015)

- LEY 1/2015, de 18 de marzo, de modificación del texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en Materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio y de la Ley 6/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Cantabria para el año 2015. (BOE n.º 78, de 1 de abril de 2015)

1.2.6. Comunidad Autónoma de Castilla y León

- LEY 10/2014, de 22 de diciembre, de Medidas Tributarias y de Financiación de las Entidades Locales vinculada a ingresos impositivos de la Comunidad de Castilla y León. (BOE n.º 32, de 6 de febrero de 2015)

- LEY 11/2014, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad de Castilla y León para 2015. (BOE n.º 32, de 6 de febrero de 2015)

- LEY 1/2015, de 4 de marzo, de modificación del Decreto Legislativo 1/2014, de 27 de febrero, por el que se aprueba el texto refundido de las normas legales vigentes en materia de condiciones de acceso y disfrute de la prestación esencial de Renta Garantizada de Ciudadanía de Castilla y León. (BOE n.º 74, de 27 de marzo de 2015)

- LEY 2/2015, de 4 de marzo, por la que se aprueba el Estatuto del Consumidor de Castilla y León. (BOE n.º 74, de 27 de marzo de 2015)

- LEY 3/2015, de 4 de marzo, de Transparencia y Participación Ciudadana de Castilla y León. (BOE n.º 74, de 27 de marzo de 2015)

1.2.7. Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha

- LEY 6/2014, de 23 de octubre, de modificación de la Ley 9/2002, de 6 de junio, de creación del Consejo Regional de Relaciones Laborales de Castilla-La Mancha y de la Ley 8/2008, de 4 de diciembre, de creación de la Comisión Consultiva Regional de Convenios Colectivos. (BOE n.º 42, de 18 de febrero de 2015)

- LEY 7/2014, de 13 de noviembre, de Garantía de los Derechos de las Personas con Discapacidad en Castilla-La Mancha. (BOE n.º 42, de 18 de febrero de 2015)

- LEY 8/2014, de 20 de noviembre, por la que se modifica la Ley 2/2010, de 13 de mayo, de Comercio de Castilla-La Mancha. (BOE n.º 42, de 18 de febrero de 2015)
- LEY 9/2014, de 4 de diciembre, por la que se adoptan Medidas en el Ámbito Tributario de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha. (BOE n.º 42, de 18 de febrero de 2015)
- LEY 10/2014, de 18 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha para 2015)

1.2.8. Comunidad Autónoma de Cataluña

- LEY 18/2014, de 23 de diciembre, de modificación de la Carta municipal de Barcelona. (BOE n.º 18, de 21 de enero de 2015)
- LEY 19/2014, de 29 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno. (BOE n.º 18, de 21 de enero de 2015)
- LEY 20/2014, de 29 de diciembre, de modificación de la Ley 22/2010, de 20 de julio, del Código de consumo de Cataluña, para la mejora de la protección de las personas consumidoras en materia de créditos y préstamos hipotecarios, vulnerabilidad económica y relaciones de consumo. (BOE n.º 18, de 21 de enero de 2015)
- LEY 21/2014, de 29 de diciembre, del protectorado de las fundaciones y de verificación de la actividad de las asociaciones declaradas de utilidad pública. (BOE n.º 18, de 21 de enero de 2015)
- DECRETO-LEY 5/2014, de 9 de diciembre, de segunda modificación de la disposición adicional tercera de la Ley 10/2011, de 29 de diciembre, de simplificación y mejora de la regulación normativa. (BOE n.º 18, de 21 de enero de 2015)
- DECRETO-LEY 6/2014, de 23 de diciembre, de necesidades financieras del sector público en prórroga presupuestaria. (BOE n.º 33, de 7 de febrero de 2015)
- DECRETO-LEY 7/2014, de 23 de diciembre, por el cual se deroga la letra b) del apartado 3 y el segundo párrafo del apartado 4 del artículo 9 del Decreto-ley 1/2009, de 22 de diciembre, de ordenación de los equipamientos comerciales. (BOE n.º 33, de 7 de febrero de 2015)

- DECRETO-LEY 9/2014, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia de personal. (BOE n.º 33, de 7 de febrero de 2015)
- LEY 1/2015, de 5 de febrero, del régimen especial de Arán. (BOE n.º 54, de 4 de marzo de 2015)
- LEY 10/2014, de 26 de septiembre, de consultas populares no referendarias y otras formas de participación ciudadana. (BOE n.º 64, de 16 de marzo de 2015)
- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 19/2014, de 29 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno. (BOE n.º 64, de 16 de marzo de 2015)
- LEY 2/2015, de 11 de marzo, de presupuestos de la Generalidad de Cataluña para 2015. (BOE n.º 81, de 4 de abril de 2015)
- LEY 3/2015, de 11 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas. (BOE n.º 81, de 4 de abril de 2015)

1.2.9. Comunidad Autónoma de Extremadura

- LEY 12/2014, de 19 de diciembre, de modificación de la Ley 14/2010, de 9 de diciembre, de caza de Extremadura, y de la Ley 18/2001, de 14 de diciembre, sobre tasas y precios públicos de la Comunidad Autónoma de Extremadura. (BOE n.º 14, de 16 de enero de 2015)
- LEY 13/2014, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para 2015. (BOE n.º 31, de 5 de febrero de 2015)
- LEY 3/2015, de 17 de febrero, de modificación de la Ley 6/2011, de 23 de marzo, de Subvenciones de la Comunidad Autónoma de Extremadura. (BOE n.º 56, de 6 de marzo de 2015)
- LEY 4/2015, de 26 de febrero, de regulación del proceso de transición entre gobiernos en la Comunidad Autónoma de Extremadura. (BOE n.º 72, de 25 de marzo de 2015)
- LEY 5/2015, de 5 de marzo, de modificación de la Ley 17/2010, de 22 de diciembre, de Mancomunidades y Entidades Locales Menores de Extremadura. (BOE n.º 72, de 25 de marzo de 2015)

- LEY 7/2015, de 31 de marzo, por la que se regula el Estatuto de Capitalidad de la Ciudad de Mérida. (BOE n.º 96, de 22 de abril de 2015)

1.2.10. Comunidad Autónoma de Galicia

- LEY 11/2014, de 19 de diciembre, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2015. (BOE n.º 60, de 11 de marzo de 2015)

- LEY 12/2014, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas. (BOE n.º 60, de 11 de marzo de 2015)

- LEY 13/2014, de 22 de diciembre, por la que se modifica la Ley 12/2013, de 9 de diciembre, de garantías de prestaciones sanitarias. (BOE n.º 60, de 11 de marzo de 2015)

- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 11/2014, de 19 de diciembre, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2015. (BOE n.º 64, de 16 de marzo de 2015)

- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 12/2014, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas. (BOE n.º 64, de 16 de marzo de 2015)

1.2.11. Comunidad Autónoma de las Illes Balears

- LEY 12/2014, de 16 de diciembre, agraria de las Illes Balears. (BOE n.º 29, de 3 de febrero de 2015)

- LEY 13/2014, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears para el año 2015. (BOE n.º 31, de 5 de febrero de 2015)

- DECRETO-LEY 2/2014, de 21 de noviembre, de medidas urgentes para la aplicación en las Illes Balears de la ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local. (BOE n.º 31, de 5 de febrero de 2015)

- LEY 3/2015, de 23 de marzo, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico, y se establecen medidas tributarias. (BOE n.º 96, de 22 de abril de 2015)

- LEY 5/2015, de 23 de marzo, de racionalización y simplificación del ordenamiento legal y reglamentario de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears. (BOE n.º 96, de 22 de abril de 2015)

1.2.12. Comunidad de Madrid

- LEY 2/2014, de 16 de diciembre, por la que se regula la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Servicios de Madrid. (BOE n.º 49, de 26 de febrero de 2015)
- LEY 3/2014, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad de Madrid para el año 2015. (BOE n.º 49, de 26 de febrero de 2015)
- LEY 4/2014, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas. (BOE n.º 49, de 26 de febrero de 2015)

1.2.13. Comunidad Autónoma de la Región de Murcia

- LEY 12/2014, de 16 de diciembre, de Transparencia y Participación Ciudadana de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia. (BOE n.º 8, de 9 de enero de 2015)
- LEY 13/2014, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2015. (BOE n.º 29, de 3 de febrero de 2015)
- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 8/2014, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias, de Simplificación Administrativa y en materia de Función Pública. (BOE n.º 29, de 3 de febrero de 2015)
- LEY 1/2015, de 6 de febrero, de modificación de la ley 8/2014, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias, de Simplificación Administrativa y en materia de Función Pública. (BOE n.º 49, de 26 de febrero de 2015)
- LEY 6/2015, de 24 de marzo, de la Vivienda de la Región de Murcia. (BOE n.º 103, de 30 de abril de 2015)

1.2.14. Comunidad Foral de Navarra

- LEY FORAL 27/2014, de 24 de diciembre, por la que se modifica la Ley Foral 10/2010, de 10 de mayo, del derecho a la vivienda en Navarra, estableciendo los módulos aplicables a las

actuaciones protegibles en materia de vivienda y creando el Registro General de Viviendas de Navarra. (BOE n.º 30, de 4 de febrero de 2015)

- LEY FORAL 28/2014, de 24 de diciembre, de Medidas Tributarias. (BOE n.º 30, de 4 de febrero de 2015)

- LEY FORAL 29/2014, de 24 de diciembre, de reforma de la normativa fiscal y de medidas de incentivación de la actividad económica. (BOE n.º 30, de 4 de febrero de 2015)

- LEY FORAL 30/2014, de 24 de diciembre, por la que se modifica la Ley Foral 20/2012, de 26 de diciembre, por la que se establecen la cuantía y la fórmula de reparto del Fondo de Participación de las Haciendas Locales en los Tributos de Navarra por Transferencias Corrientes para los ejercicios presupuestarios de 2013 y 2014. (BOE n.º 30, de 4 de febrero de 2015)

- DECRETO FORAL LEGISLATIVO 1/2015, de 14 de enero, de Armonización Tributaria, por el que se modifica la Ley Foral 20/1992, de 30 de diciembre, de Impuestos Especiales. (BOE n.º 33, de 7 de febrero de 2015)

- LEY FORAL 5/2015, de 5 de marzo, de medidas para favorecer el urbanismo sostenible, la renovación urbana y la actividad urbanística en Navarra, que modifica la Ley Foral 35/2002, de 20 de diciembre, de Ordenación del Territorio y Urbanismo. (BOE n.º 75, de 28 de marzo de 2015)

- LEY FORAL 6/2015, de 5 de marzo, de modificación de la Ley Foral 1/2012, de 23 de enero, por la que se regula la renta de inclusión social. (BOE n.º 75, de 28 de marzo de 2015)

- LEY FORAL 10/2015, de 18 de marzo, por la que se modifica parcialmente el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria. (BOE n.º 91, de 16 de abril de 2015)

- LEY FORAL 11/2015, de 18 de marzo, por la que se regulan el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero y el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito. (BOE n.º 91, de 16 de abril de 2015)

1.2.15. Comunidad Autónoma del País Vasco

- LEY 5/2014, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Euskadi para el ejercicio 2015. (BOE n.º 26, de 30 de enero de 2015)
- LEY 1/2015, de 26 de marzo, de modificación del Decreto legislativo 1/1997, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco. (BOE n.º 91, de 16 de abril de 2015)

1.2.16. Comunidad Autónoma de La Rioja

- LEY 6/2014, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de La Rioja para el año 2015. (BOE n.º 14, de 16 de enero de 2015)
- LEY 7/2014, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2015. (BOE n.º 14, de 16 de enero de 2015)
- LEY 3/2015, de 23 de marzo, de la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Servicios de La Rioja. (BOE n.º 90, de 15 de abril de 2015)

1.2.17. Comunitat Valenciana

- LEY 7/2014, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat. (BOE n.º 35, de 10 de febrero de 2015)
- LEY 8/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos de la Generalitat para el ejercicio 2015. (BOE n.º 35, de 10 de febrero de 2015)
- LEY 9/2014, de 29 de diciembre, de impulso de la actividad y del mecenazgo cultural en la Comunitat Valenciana. (BOE n.º 35, de 10 de febrero de 2015)
- LEY 10/2014, de 29 de diciembre, de Salud de la Comunitat Valenciana. (BOE n.º 35, de 10 de febrero de 2015)
- LEY 1/2015, de 6 de febrero, de Hacienda Pública, del Sector Público Instrumental y de Subvenciones. (BOE n.º 49, de 26 de febrero de 2015)

- **CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 7/2014**, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat. (BOE n.º 90, de 15 de abril de 2015)
- **LEY 2/2015**, de 2 de abril, de Transparencia, Buen Gobierno y Participación Ciudadana de la Comunitat Valenciana. (BOE n.º 100, de 27 de abril de 2015)
- **LEY 3/2015**, de 2 de abril, de Cámaras Oficiales de Comercio, Industria, Servicios y Navegación de la Comunitat Valenciana. (BOE n.º 100, de 27 de abril de 2015)
- **LEY 4/2015**, de 2 de abril, de modificación del Texto Refundido de la Ley sobre Cajas de Ahorros, aprobado por el Decreto Legislativo 1/1997, de 23 de julio, del Consell. (BOE n.º 100, de 27 de abril de 2015)
- **LEY 5/2015**, de 2 de abril, del Servicio Público de Radiotelevisión Valenciana. (BOE n.º 100, de 27 de abril de 2015)
- **LEY 7/2015**, de 2 de abril, de Participación y Colaboración Institucional de las Organizaciones Sindicales y Empresariales Representativas en la Comunitat Valenciana. (BOE n.º 101, de 28 de abril de 2015)

1.3. Reales Decretos

- **REAL DECRETO 1/2015**, de 9 de enero, por el que se modifica el Real Decreto 1887/2011, de 30 de diciembre, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales y el Real Decreto 342/2012, de 10 de febrero, que desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación. (BOE n.º 9, de 10 de enero de 2015)
- **REAL DECRETO 83/2015**, de 13 de febrero, por el que se modifica el Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva. (BOE n.º 39 de 14 de febrero de 2015)
- **REAL DECRETO 84/2015**, de 13 de febrero, por el que se desarrolla la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito. (BOE n.º 39, de 14 de febrero de 2015)

- REAL DECRETO 94/2015, de 13 de febrero, de modificación del Real Decreto 83/2012, de 13 de enero, por el que se reestructura la Presidencia de Gobierno. (BOE n.º 39, de 14 de febrero de 2015)
- REAL DECRETO 94/2015, de 13 de febrero, de modificación del Real Decreto 83/2012, de 13 de enero, por el que se reestructura la Presidencia del Gobierno. (BOE n.º 39, de 14 de febrero de 2015)
- REAL DECRETO 109/2015, de 20 de febrero, de modificación del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado. (BOE n.º 49, de 26 de febrero de 2015)
- REAL DECRETO 121/2015, de 27 de febrero, 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 55, de 5 de marzo de 2015)
- REAL DECRETO 176/2015, de 13 de marzo, por el que se modifica el Real Decreto 508/2001, de 11 de mayo, por el que se aprueba el Estatuto del Instituto Nacional de Estadística, así como el Real Decreto 1036/1990, de 27 de julio, por el que se regula la naturaleza, funciones, composición, organización y funcionamiento de la Comisión Interministerial de Estadística, y el Real Decreto 390/1998, de 13 de marzo, por el que se regulan las funciones y estructura orgánica de las Delegaciones de Economía y Hacienda. (BOE n.º 73, de 26 de marzo de 2015)
- REAL DECRETO 264/2015, de 10 de abril, por el que se modifica el Estatuto del Fondo Español de Garantía Agraria, aprobado por Real Decreto 1441/2001, de 21 de diciembre. (BOE n.º 96, de 22 de abril de 2015)
- REAL DECRETO 303/2015, de 24 de abril, por el que se modifica el Reglamento de los incentivos regionales, de desarrollo de la Ley 50/1985, de 27 de diciembre, aprobado por el Real Decreto 899/2007, de 6 de julio. (BOE n.º 102, de 29 de abril de 2015)

1.4. Órdenes Ministeriales y Circulares

- ORDEN HAP/50/2015, de 21 de enero, por la que se fijan umbrales relativos a las estadísticas de intercambios de bienes entre

Estados miembros de la Unión Europea. (BOE n.º 23, de 27 de enero de 2015)

- ORDEN ESS/86/2015, de 30 de enero, por la que se desarrollan las normas legales de cotización a la Seguridad Social, desempleo, protección por cese de actividad, Fondo de Garantía Salarial y formación profesional, contenidas en la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015. (BOE n.º 27, de 31 de enero de 2015)

- ORDEN HAP/122/2015, de 23 de enero, por la que se modifica la Orden EHA/2027/2007, de 28 de junio, por la que se desarrolla parcialmente el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en relación con las entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (BOE n.º 29, de 3 de febrero de 2015)

- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA ORDEN HAP/2415/2014, de 17 de diciembre, por la que se modifica la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias. (BOE n.º 34, de 9 de febrero de 2015)

- ORDEN HAP/535/2015, de 19 de febrero, por la que se regulan la organización y funcionamiento del Registro de órganos de representación del personal en la Administración General del Estado. (BOE n.º 76, de 30 de marzo de 2015)

- ORDEN HAP/538/2015, de 23 de marzo, por la que se modifican: la Orden 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 de 1 de febrero de 1996, por la que se aprueban los documentos contables a utilizar por la Administración General del Estado; la Orden EHA/2045/2011, de 14 de julio, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional 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 77, de 31 de marzo de 2015)

- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA ORDEN ESS/86/2015, de 30 de enero, por la que se desarrollan las normas legales de cotización a la Seguridad Social, desempleo, protección por cese de actividad, Fondo de Garantía Salarial y formación profesional, con-

tenidas en la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015. (BOE n.º 78, de 1 de abril de 2015)

- ORDEN DEF/606/2015, de 6 de abril, por la que se regula la estructura orgánica básica de la Intervención General de la Defensa. (BOE n.º 86, de 10 de abril de 2015)

1.5. Acuerdos y Resoluciones

- RESOLUCIÓN de 29 de diciembre de 2014, conjunta de las Secretarías de Estado de Presupuestos y Gastos y de Administraciones Públicas, por la que se dictan instrucciones para la aplicación efectiva, en el ámbito del sector público estatal, de las previsiones de la disposición adicional décima segunda, de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2015. (BOE n.º 2, de 2 de enero de 2015)

- RESOLUCIÓN de 26 de diciembre de 2014, de la Tesorería General de la Seguridad Social, por la que se autoriza la utilización de tarjetas, tanto de débito como de crédito, como medio de pago de las deudas con la Seguridad Social en vía voluntaria no ingresadas dentro del plazo reglamentario, de las deudas en vía ejecutiva y de las deudas que hayan sido objeto de reclamación de deuda. (BOE n.º 12, de 14 de enero de 2015)

- RESOLUCIÓN de 5 de febrero de 2015, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se define el principio de prudencia financiera aplicable a las operaciones de endeudamiento y derivados de las entidades locales, y de las comunidades autónomas que se acojan al Fondo de Financiación a Comunidades Autónomas. (BOE n.º 33, de 7 de febrero de 2015)

- RESOLUCIÓN de 29 de enero de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación del Plan General de los fondos carentes de personalidad jurídica a que se refiere el artículo 2.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria al Fondo de Reserva de los Riesgos de la Internacionalización. (BOE n.º 35, de 10 de febrero de 2015)

- RESOLUCIÓN de 12 de febrero de 2015, de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, por la que se da cumplimiento al artículo 41.1.a) del Real Decreto-Ley 17/2014, de 26 de diciembre, de medidas de sostenibilidad financiera de las co-

municipalidades autónomas y entidades locales y otras de carácter económico. (BOE n.º 49, de 26 de febrero de 2015)

- RESOLUCIÓN de 19 de febrero de 2015, de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, por la que se desarrolla la información a suministrar por las corporaciones locales relativa al esfuerzo fiscal y su comprobación en las Delegaciones de Economía y Hacienda. (BOE n.º 52, de 2 de marzo de 2015)

- RESOLUCIÓN de 5 de marzo de 2015, de la Secretaría General del tesoro y Política Financiera, por la que se actualiza el Anexo 1 incluido en la de 5 de febrero de 2015, por la que se define el principio de prudencia financiera aplicable a las operaciones de endeudamiento y derivados de las entidades locales, y de las comunidades autónomas que se acojan al Fondo de Financiación a Comunidades Autónomas. (BOE n.º 56, de 6 de marzo de 2015)

- RESOLUCIÓN de 10 de marzo de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se modifica la de 17 de noviembre de 2011, por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a la Administración General del Estado. (BOE n.º 64, de 16 de marzo de 2015)

- RESOLUCIÓN de 10 de marzo de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se determina la estructura, justificación, tramitación y rendición de la cuenta de los tributos estatales y recursos de otras Administraciones y Entes Públicos. (BOE n.º 65, de 17 de marzo de 2015)

- RESOLUCIÓN de 12 de marzo de 2015, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 1/2015, de 27 de febrero, de mecanismo de segunda oportunidad y reducción de la carga financiera y otras medidas del orden social. (BOE n.º 66, de 18 de marzo de 2015)

- RESOLUCIÓN de 17 de febrero de 2015, de la Secretaría de Estado de Administraciones Públicas, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 23 de enero de 2015, por el que se aprueban los programas y políticas públicas que serán objeto de evaluación por la Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios en el año 2015. (BOE n.º 75, de 28 de marzo de 2015)

- RESOLUCIÓN de 24 de marzo de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la delegación de competencias en materia de función interventora. (BOE n.º 75, de 28 de marzo de 2015)

- RESOLUCIÓN de 9 de marzo de 2015, de la Secretaría de Estado de Infraestructuras, Transporte y Vivienda, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Administración del Administrador de Infraestructuras Ferroviarias sobre delegación de competencias. (BOE n.º 75, de 28 de marzo de 2015)

- RESOLUCIÓN de 31 de marzo de 2015, de la Presidencia del Tribunal de Cuentas, por la que se publica el Acuerdo del Pleno, de 26 de marzo de 2015, que aprueba la Instrucción relativa a la fiscalización de las contabilidades de las elecciones locales y autonómicas de 24 de mayo de 2015. (BOE n.º 84, de 8 de abril de 2015)

- RESOLUCIÓN de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción. (BOE n.º 97, de 23 de abril de 2015)

- RESOLUCIÓN de 14 de abril de 2015, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se publica el Convenio entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y ADIF-Alta Velocidad para la recaudación en vía ejecutiva de los ingresos de derecho público de dicho Ente. (BOE n.º 97, de 23 de abril de 2015)

2. JURISPRUDENCIA TRIBUNAL DE CUENTAS. SALA DE JUSTICIA

2.1. Sentencias y Resúmenes Doctrinales

- **SENTENCIA N.º 1/2015. Recurso de apelación n.º 4/15 interpuesto contra la Sentencia de 3 de septiembre de 2014, dictada en el Procedimiento de reintegro por alcance n.º B-210/13, del ramo de Entidades Locales (Ayuntamiento...), Toledo. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.**

Desestima la Sala de Justicia el recurso de apelación interpuesto por la representación procesal del Ayuntamiento, contra la sentencia de instancia, considerando que no está acreditado el daño a los fondos públicos y teniendo en cuenta el tratamiento doctrinal dado al complemento de productividad. Rechaza en primer lugar, la sus-

pensión de actuaciones, basada en la posible prejudicialidad penal, recordando la Sala que el tratamiento general de la prejudicialidad viene establecido en el artículo 10 de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Añade que el artículo 17.2 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, regula el tratamiento de las cuestiones prejudiciales penales, que tiene carácter suspensivo, única y exclusivamente en aquellos supuestos en que constituya «elemento previo necesario para la declaración de responsabilidad contable y estén con ella relacionados directamente». Se refiere también al artículo 40.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, que se pronuncia en el mismo sentido. De ello concluye la Sala que se exige como *conditio sine qua non* para la suspensión del procedimiento de responsabilidad contable, que la decisión penal resulte decisiva en la resolución del mismo o que, condicione directamente su contenido, condiciones que no concurren en el caso de autos. Entrando en las cuestiones de fondo, analiza la Sala si la sentencia de instancia incurre en infracción de Ley por incorrecta aplicación de los artículos 5 y 7 del Real Decreto 861/1986, de 25 de abril, en relación con el artículo 72.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. Recoge el contenido de dichos preceptos, el primero referido al complemento de productividad y el segundo de ellos, a los límites a la cuantía global de los complementos específicos, de productividad y gratificaciones. Coincide la Sala con los razonamientos de instancia en cuanto a la falta de prueba del daño para los fondos públicos al no haberse acreditado que los importes satisfechos por el complemento de productividad superasen el límite legal, e indica que la responsabilidad contable es una responsabilidad por daños, debiendo acreditarse éstos para poderla exigir. Se refiere, además, a la aplicación del principio civil de reparto de la carga de la prueba, o principio del *onus probandi*, establecido en el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en el ámbito de esta jurisdicción contable, cuyo contenido es el de una responsabilidad patrimonial y no sancionadora. Entiende la Sala que, de acuerdo con dicho principio, correspondía a la representación procesal del Ayuntamiento probar la existencia del daño, sin que dicho extremo se haya producido, debiendo desestimarse por lo tanto, el recurso de apelación interpuesto.

2.2. Autos

- **AUTO N.º 1/2015. Recurso N.º 22/14 interpuesto al amparo del artículo 48.1 de la Ley 7/88, de 5 de abril, contra el Acta de Liquidación Provisional y las Providencias de fecha 30 de julio**

de 2014 dictadas en las Actuaciones Previas 68/14 (Sector Público Local-Ayuntamiento de...), Asturias. Ponente: Excm. Sra. D.^a Margarita Mariscal de Gante y Mirón.

Se desestima el recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, interpuesto contra la Liquidación Provisional y las Providencias de 30 de julio de 2014, partiendo la Sala de lo establecido por el Tribunal Constitucional en cuanto al derecho a la defensa y a la asistencia letrada reconocido en el art. 24.2 CE, como derecho de configuración legal cuyo fin es asegurar la efectiva realización de los principios de igualdad de las partes y de contradicción. Recoge, asimismo, la jurisprudencia constitucional según la cual el hecho de que la intervención de Letrado no sea preceptiva en un proceso determinado no priva al justiciable de este derecho a la defensa y asistencia letrada. Recoge, igualmente, lo establecido respecto a la forma de ejercicio del derecho a la asistencia letrada. Entiende la Sala que no cabe estimar el recurso al no haberse acreditado los hechos en que se funda la impugnación. Recuerda que la asistencia letrada, aunque posible, no es preceptiva en las Actuaciones Previas reguladas en el artículo 47 de la Ley 7/88, y que ello faculta a las partes a elegir entre la autodefensa o la defensa técnica. Indica que en el ámbito de las Actuaciones Previas son de plena aplicación los principios de igualdad y contradicción y recuerda la naturaleza de esta fase, preparatoria del ulterior proceso jurisdiccional contable. Añade que a la práctica de la Liquidación Provisional son citados, junto a los presuntos responsables, el Ministerio Fiscal y el Letrado del Estado o, en su caso, la representación legal de la entidad perjudicada. La Sala rechaza que haya indefensión, ya que no considera acreditado que por la defensa letrada del recurrente se solicitara intervenir en la Liquidación Provisional ni que por la Delegada Instructora se denegase la intervención de dicha defensa, añadiendo que incluso de haberse producido tal negativa, al no haberse formulado protesta por parte de la Procuradora, que sí intervino en el acto en representación de su mandante, se trataría de una decisión de la Delegada Instructora consentida y, por tanto, no susceptible de impugnación posterior. Rechaza, igualmente, que se derive indefensión de otras posibles irregularidades que el recurrente considera ocurridas durante la práctica de la Liquidación Provisional y entiende que no existe contradicción alguna entre las Providencias de 30 de julio de 2014, sino que se limitan a requerir al recurrente para que reintegre, deposite o afiance el importe provisional del alcance.

• **AUTO N.º 2/2015. Recurso n.º 28/14 del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, interpuesto contra la Providencia de embargo de 23 de septiembre de 2014, dictada en las Actuaciones Previas n.º 133/14, Sector Público Local, Ayuntamiento de..., Toledo. Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.**

Se desestima el recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, interpuesto contra Providencia de embargo de 23 de septiembre de 2014, sin pronunciamiento expreso sobre costas. Repasa para ello, la Sala de Justicia, la naturaleza, finalidad y motivos de este medio de impugnación, especial y sumario, de las resoluciones dictadas en fase de Actuaciones Previas. Recuerda, igualmente, la naturaleza de esta fase, preparatoria del ulterior proceso jurisdiccional contable, que comprende la práctica de las diligencias precisas para concretar los hechos imputados y a los presuntos responsables y, en su caso, cuantificar, de manera previa y provisional, el perjuicio ocasionado en los caudales públicos y adoptar las medidas de aseguramiento necesarias. Frente a la alegación de vulneración del art. 61 de la Ley 7/88, sobre acumulación de pretensiones de responsabilidad contable, y vulneración del derecho de defensa del recurrente al no haberse resuelto motivadamente su solicitud, establece la Sala que las facultades del órgano instructor aparecen delimitadas en el artículo 47 de la Ley 7/88, y que dicha fase instructora no constituye un procedimiento contradictorio encaminado a obtener una resolución declaratoria de responsabilidad contable, ni a dirimir cuestiones de fondo. Añade que compete al órgano jurisdiccional de primera instancia pronunciarse sobre la acumulación de pretensiones y recuerda los casos en que procede tal acumulación. Rechaza, pues, que quepa apreciar indefensión alguna en el recurrente, que podrá además hacer valer su pretensión ante el órgano competente en primera instancia. Desestima igualmente la alegación relativa a que los inmuebles, cuyo embargo decreta la Providencia recurrida, ya habían sido embargados por un Juzgado de Primera Instancia e Instrucción, indicando que el conocimiento de la Sala en este recurso debe ceñirse a determinar si con la citada Providencia pudo causarse indefensión, en los términos en que viene siendo interpretada por la doctrina de la propia Sala y por la jurisprudencia constitucional a partir del artículo 24 de la Constitución Española, lo que requiere que se haya producido un perjuicio real y efectivo para la posición jurídica y los intereses de los afectados. Considera la Sala que no se produjo tal perjuicio, siendo el embargo decretado una medida cautelar contemplada en el art. 47.1 g) de la Ley 7/88, para asegurar las eventuales responsabilidades contables que pudieran ser declaradas.

• **AUTO N.º 3/2015. Recurso del art. 48.1 de la Ley 7/88 n.º 33/14 Actuaciones Previas n.º 183/14 Ramo: Entidades Locales (Ayto. de...), Málaga. Ponente: Excma. Sra. D.ª Margarita Mariscal de Gante y Mirón**

Estima la Sala el recurso interpuesto al amparo del artículo 48.1 de la Ley 7/88, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, contra la Liquidación Provisional dictada en las Actuaciones Previas, quedando ésta anulada, debiéndose devolver las actuaciones al Delegado Instructor a los efectos previstos en el artículo 47 de la Ley 7/88. Entiende la Sala que se ha causado indefensión al recurrente, al no haberse analizado los hechos por los que la Consejera de Cuentas acordó proponer el nombramiento de Delegado Instructor para la práctica de las Diligencias del artículo 47 de la Ley 7/88, concurriendo, pues, uno de los motivos previstos en el artículo 48.1 de la Ley 7/88. Indica, no obstante, que la estimación del recurso no puede suponer, como pretende el recurrente, la rectificación de la Liquidación Provisional en el sentido de declarar la responsabilidad contable derivada de las conductas referidas en la Acción Pública, sino que implica la anulación de dicha Liquidación debiendo devolverse las actuaciones al Delegado Instructor para analice los hechos de los que la Consejera derivó la existencia de indicios de responsabilidad contable.

• **AUTO N.º 4/2015. Recurso de Apelación Nº 34/14, interpuesto contra el Auto de 9 de julio de 2014, dictado en el Procedimiento de reintegro por alcance n.º C-14/13, de Entidades Locales (Ayuntamiento de...), León. Ponente: Excma.Sra. D.ª Margarita Mariscal de Gante y Mirón**

Estima la Sala de Justicia el recurso de apelación interpuesto por el Ayuntamiento contra el Auto de 9 de julio de 2014, estimatorio de la excepción de falta de representación del propio Ayuntamiento, recurso al que se adhiere el Ministerio Fiscal, al haberse subsanado el defecto en dicha representación procesal advertido en la audiencia previa. Entiende además que procede desestimar dicha excepción, debiendo tenerse por parte personada en legal forma a dicha Corporación y continuar la tramitación del proceso derivado de la demanda presentada por la misma. Analiza el Acuerdo del Pleno de la Corporación de 11 de abril de 2014, concluyendo la Sala que no cabe duda de que dicho Pleno conoce la pretensión ejercitada en el procedimiento de instancia, de que la acción se adopta con el preceptivo asesoramiento de la Secretaría de la Corporación y de que ratifica todo lo actuado por la Junta de Gobierno Local en dicho

procedimiento. Indica la Sala que el hecho de que el referido Acuerdo Plenario sea posterior al Acuerdo de la Junta de Gobierno Local no impide que éste se pueda tener por ratificado o convalidado, tal como se desprende de la doctrina de la Sala según la cual, resulta irrelevante que la fecha del Acuerdo para ejercitar las correspondientes acciones sea posterior a la demanda, dado que en estos casos cabe no sólo la subsanación (de existir un Acuerdo anterior de ejercicio de acciones no aportado), sino también la convalidación (cuando ni tan siquiera existía un Acuerdo previo a la interposición de la demanda). Añade que dicha doctrina es consecuencia y exigencia ineludible del derecho a la tutela judicial efectiva que presupone el derecho de acceso al proceso por parte de los entes públicos cuando la Ley les reconoce legitimación y exige una interpretación favorable al principio *pro actione*. Señala que, si bien una de las partes cuestiona la existencia del informe de la Secretaría de la Corporación habilitante del ejercicio de la acción de responsabilidad contable al no constar incorporado a las actuaciones, dicha parte reconoce implícitamente su existencia al aludir a su contenido, por lo que dicha alegación debe ser tenida como mera alegación de parte en el legítimo ejercicio del derecho de defensa.

• **AUTO N.º 5/2015. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, n.º 35/14. Actuaciones Previas n.º 159/13. Ramo: C.C.A.A. -Consejería de Innovación, Turismo y Comercio... CANTABRIA. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz**

Desestima la Sala el recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88 interpuesto contra el Acta de Liquidación Provisional y la Providencia de requerimiento de pago, depósito o afianzamiento, dictadas en las Actuaciones Previas, partiendo de la naturaleza de este medio de impugnación, especial y sumario por razón de la materia. Recuerda, asimismo, la finalidad y motivos de dicho recurso, así como la naturaleza y el objeto de las Actuaciones Previas. Rechaza, a continuación, la solicitud de inadmisión realizada por el representante procesal de la Sociedad, basándose éste en la extemporaneidad del escrito de recurso. Repasa la Sala, en este sentido, las reglas de cómputo de plazos procesales, establecidas en los artículos 130 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil y, en virtud de dichas reglas, considera que la interposición del recurso lo fue en tiempo y forma. Deniega a continuación, la Sala, la solicitud de suspensión basada en la prejudicialidad penal, recordando su propia doctrina, conforme a la cual dicha cuestión no puede ser objeto de conocimiento ni de resolución en fase de Actuaciones Previas, ni por esta Sala a través del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88. Recuerda, no obstante, que la trami-

tación coetánea del procedimiento penal y del contable es plenamente conforme a derecho, dada la compatibilidad entre ambas jurisdicciones, (artículos 18. 1 de la Ley Orgánica y 49.3 de la Ley de Funcionamiento, ambas del Tribunal de Cuentas) y la distinta naturaleza de las responsabilidades que en ellas se analizan. Respecto a la indefensión por falta de audiencia al recurrente hasta la práctica de la Liquidación Provisional, recoge la Sala su doctrina según la cual no se vulneran los derechos y garantías del recurrente si las actuaciones se ponen en conocimiento del mismo en ese momento. Recuerda igualmente, el concepto de indefensión con relevancia constitucional, que requiere que se haya producido un perjuicio real y efectivo para la posición jurídica y los intereses del afectado. Rebate también la cuestión relativa al inicio del cómputo del plazo de diez días para hacer alegaciones y aportar documentación, debiendo partir dicho plazo de la fecha de recepción de la citación, sin que quepa considerar la comparecencia como una notificación de una resolución ya adoptada, puesto que lo que se entrega con carácter previo a la celebración de la Liquidación Provisional, a efectos de facilitar a las partes su defensa, es el borrador del acta de la misma. Desestima la alegación de prescripción, indicando que no puede ser sustanciada mediante este recurso dado que la competencia para declararla no reside en los Delegados Instructores. Rechaza también la alegación de insuficiencia de diligencias practicadas por la instrucción, recordando lo establecido por el artículo 47 de la Ley 7/88 y la doctrina de la propia Sala al respecto, y considerando que lo que se da es una discrepancia con las conclusiones del Delegado Instructor. Recuerda el carácter no suspensivo de este tipo de recurso y desestima, por todo ello, el recurso planteado.

• **AUTO N.º 6/2015. Recurso de apelación N.º 37/14, interpuesto contra el Auto de 30 de mayo de 2014, dictado en el Procedimiento de reintegro por alcance N.º C-1/13, del ramo de Entidades Locales, Ayuntamiento de ..., (Salamanca). Ponente: Excma. Sra. D.ª María Antonia Lozano Álvarez.**

Estima la Sala el recurso de apelación interpuesto por la representación procesal del Ayuntamiento, con la adhesión del Ministerio Fiscal, contra el Auto estimatorio de la excepción de falta de capacidad o representación de la Corporación Local. Analiza la Sala si el Acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de fecha 3 de febrero de 2014 tiene efecto subsanatorio sobre la falta de capacidad o representación del Ayuntamiento, detectada en la audiencia previa. Repasa su propia doctrina según la cual ese efecto de subsanación solo puede reconocerse si el Acuerdo aportado acredita de

forma indubitada la voluntad del Pleno Municipal de ejercitar la acción de responsabilidad contable. Constata que el Acuerdo autoriza la exigencia de responsabilidades contables ante este Tribunal y considera que de ello se deduce la voluntad clara del Pleno de convalidar o ratificar la demanda formulada en su momento y, por tanto, el efecto subsanatorio cuestionado. Valora, a continuación, si el Informe Jurídico aportado por el Ayuntamiento, aunque de fecha posterior a la presentación de la demanda, surte efectos subsanatorios de la falta de representación o capacidad, analizando si dicho Informe resulta suficiente y adecuado para estimar que el Pleno gozó del asesoramiento técnico jurídico exigido por la ley antes de adoptar su Acuerdo de autorización para el ejercicio de acciones. Recoge sus propios criterios de interpretación del artículo 54.3 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, Texto Refundido de las Disposiciones vigentes en materia de Régimen Local, según los cuales, en primer lugar, dicho precepto no permite la libre elección por la Corporación demandante del tipo de informe a aportar, indicando la norma que el informe de letrado sólo cabe en defecto de dictamen del Secretario o de la Asesoría Jurídica. Entiende la Sala, no obstante, que en el caso de autos se dan las condiciones para recurrir a esa vía especial de evacuación del Informe por Letrado. Se cumple también el segundo de los criterios, según el cual dicho Informe Jurídico debe haberse emitido con carácter previo a la adopción del Acuerdo que autorice el ejercicio de acciones, pues solo así se considera acreditado que cumplió la función de asesoramiento al Pleno. Y en tercer lugar, existe la necesaria coincidencia entre el contenido del Informe y el de las pretensiones procesales derivadas de la acción de responsabilidad contable a la que dicho Informe pretende dar cobertura. Concluye la Sala que el referido Informe cumple también efectos subsanatorios.

• **AUTO N.º 7/2015. Recurso de revisión y subsidiario de apelación N.º 6/15, interpuesto contra el Auto de 20 de enero de 2014, dictado en el Procedimiento de reintegro por alcance N.º B-276/13, del ramo de Entidades Locales, Ayuntamiento de..., Navarra. Ponente: Excma. Sra. D.ª María Antonia Lozano Álvarez**

La Sala acuerda inadmitir el recurso de revisión y subsidiario de apelación interpuestos contra el Auto de no incoación dictado en la instancia. Rechaza en primer lugar, que sea competente la jurisdicción contable para conocer y decidir sobre los requisitos de admisibilidad del recurso de revisión, reproduciendo lo establecido en el artículo 84.1 de la Ley 7/88, según el cual los recursos de casación y revisión, se prepararán, interpondrán, sustanciarán y decidirán

de conformidad con lo dispuesto en la Ley Reguladora del Proceso Contencioso-Administrativo, remisión que, en cuanto al recurso de revisión debe considerarse referida al artículo 102.2 de la Ley 29/98, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA), que en materia de procedimiento, remite a su vez a la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC). Por tanto, deben aplicarse los artículos 509 y 514 de la LEC a la determinación de la competencia para examinar los requisitos de admisibilidad de la revisión formulada, por lo que la petición debe presentarse directamente ante el Tribunal Supremo, que es quien puede decidir sobre el cumplimiento de los requisitos de admisibilidad. En cambio, con respecto al recurso de apelación, analiza las actuaciones practicadas concluyendo que el recurrente no es parte procesal en el procedimiento de reintegro por alcance en el que ha formulado la apelación, debiendo inadmitirse el recurso. Apoya la Sala su conclusión en la normativa al efecto, establecida en los artículos 80.3 de la Ley 7/88, que remite al artículo 82 de la LJCA, según el cual la apelación podrá formularse por quienes se hallen legitimados como parte demandante o demandada.

• **AUTO N.º 8/2015. Recurso de Apelación n.º 29/14, interpuesto contra el Auto de 9 de mayo de 2014, dictado en el Procedimiento de Reintegro por Alcance n.º B-38/14, del ramo de Entidades Locales, Ayuntamiento de..., Albacete. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz. Voto Particular: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.**

Se desestima el recurso de apelación interpuesto por el Ayuntamiento contra el Auto de 9 de mayo de 2014, de no incoación, dictado en la instancia. Analiza la Sala de Justicia si los hechos pueden incardinarse en algún supuesto de inexistencia, manifiesta e inequívoca, de un alcance en los fondos públicos de la Corporación, en los términos previstos en los artículos 49 y 72 de la Ley 7/88, en relación con el 38.1 de la Ley Orgánica 2/82. Se parte para ello de las previsiones del artículo 68.1 de la Ley 7/88, cuyo inciso final contempla la posibilidad de declarar la improcedencia de incoar juicio en aquellos casos, entre otros, en que de la pieza separada o expediente administrativo resultara, de modo manifiesto e inequívoco, la inexistencia de caso alguno de responsabilidad contable. Indica la Sala que, cumplimentado el trámite de audiencia en su aspecto formal, queda por analizar si se está, desde la perspectiva del fondo del asunto, ante un caso de palmaria inexistencia de responsabilidad contable. Recuerda que los órganos competentes para decidir la incoación o no del procedimiento no están vinculados ni por las peticiones de las partes

procesales, ni por las conclusiones previas y provisionales, obtenidas por el Delegado instructor. Expone la Sala las posturas de las partes, aludiendo a la inicial denuncia del Ayuntamiento mediante la que se solicita la apertura de procedimiento de responsabilidad contable basándose en la infracción de los cauces formales establecidos en el abono de determinadas retribuciones por dedicación exclusiva al que fuera Alcalde de la Corporación, así como a la modificación de postura del Ministerio Fiscal que interesó al principio el nombramiento de Delegado Instructor y solicitó después la no incoación del procedimiento de reintegro. Planteado así el debate procesal sobre la incoación del procedimiento, indica la Sala que las partes discrepan en la valoración o interpretación jurídica de la realidad fáctica. La Sala recoge la postura mantenida por el Tribunal Supremo en algunas resoluciones, reforzando la tesis en que se basa el Auto recurrido para concluir en la inexistencia, manifiesta e inequívoca de responsabilidad contable, al no resultar acreditado que la retribución careciera de justificación, ni que la actuación pudiera ser imputada a título de dolo o culpa grave, y concluye que procede desestimar el recurso de apelación, quedando confirmado el Auto de no incoación. **Voto particular:** Se formula por el Excmo. Sr. Consejero de Cuentas, D. José Manuel Suárez Robledano, que discrepa de la opinión mayoritaria de la Sala. Discrepa de alguno de los hechos relevantes y de la consideración como hecho relevante de alguno de los calificados como tales por la mayoría y que él no considera hechos sino la ponderación de la eficacia jurídica de ciertos Acuerdos del Pleno del Ayuntamiento. Entiende que la interpretación sobre la eficacia, validez o vigencia de los Acuerdos municipales que indica, es la que debe ser objeto de valoración jurídica por esta Sala, sin que puedan considerarse hechos. Discrepa igualmente del fondo del razonamiento jurídico mayoritario, rechazando en primer lugar la aplicabilidad al caso del criterio defendido por la Sentencia del Tribunal Supremo en que aquel se apoya. Discrepa asimismo del argumento de la mayoría, que construye su tesis favorable a la inexistencia de caso alguno de responsabilidad contable desde la premisa de considerar ilegales todos los acuerdos en virtud de los cuales se reconocía nominativamente a las personas proclamadas Alcaldes, su régimen de dedicación al cargo y sus retribuciones correspondientes. Entiende el Consejero discrepante que estos y el resto de los aspectos discutidos, deberían dirimirse en el procedimiento jurisdiccional contable. Lo mismo indica respecto a la previsión presupuestaria/contable que enervaría la posible responsabilidad contable en la causa, distinguiendo los hechos en ella analizados de los que se plantean en la Sentencia del Tribunal Supremo aludida. Se refiere a continua-

ción, al tenor y espíritu del artículo 68.1 de la Ley 7/88, señalando que se refiere a los casos en que los hechos carezcan nítidamente de relevancia contable. Recoge la doctrina de la Sala según la cual, deben excluirse del análisis de los hechos interpretaciones formalistas, excesivas o desproporcionadas que perjudiquen el principio «pro actione», debiendo el Juez de lo contable decidir sobre la no incoación con respeto al señalado principio, y sólo cuando los hechos no revistieran «de modo manifiesto e inequívoco» supuesto alguno de los que pueda entender nuestra jurisdicción. Añade que esta decisión ex. art. 68.1 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas debe ser interpretada a la luz de la doctrina de la propia Sala de Justicia de la que se desprende la «excepcionalidad» del pronunciamiento de no incoación del procedimiento. Del análisis del caso, concluye el Consejero discrepante que no concurren, a simple vista, tales evidencias de segura inexistencia de responsabilidad contable, por lo que resulta procedente, conforme al principio «pro actione», permitir a las partes la defensa de sus pretensiones, en el seno del correspondiente procedimiento jurisdiccional.

• **AUTO N.º 9/2015. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, N.º 36/14, Actuaciones Previas N.º 273/12, del ramo de Entidades Locales, Ayuntamiento de... (Tarragona). Ponente: Excma. Sra. D.ª María Antonia Lozano Álvarez.**

Se desestiman los recursos del artículo 48.1 de la Ley 7/88, interpuestos contra la Liquidación Provisional y la Providencia de requerimiento de pago, depósito o afianzamiento, ambas de 2 de diciembre de 2014, y contra la Liquidación Provisional complementaria y la Providencia de requerimiento, de 18 de diciembre de 2014, quedando todas ellas confirmadas. Una vez expuestos los motivos y alegaciones en que las partes basan sus recursos y la oposición a los mismos, analiza la Sala dichas cuestiones, comenzando por las alegaciones que constituyen excepciones procesales y/o cuestiones de fondo. Así, en cuanto a la inclusión como presuntos responsables contables de los miembros de los Consejos de Administración de determinadas sociedades mercantiles municipales, así como del Secretario e Interventor del Ayuntamiento, recoge su propia doctrina relativa a la naturaleza, finalidad y motivos del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, según la cual este recurso «únicamente procede contra las resoluciones dictadas en las actuaciones previas en que no se accediere a completar las diligencias con los extremos que los comparecidos señalaren o en que se les causare indefensión» e indica que la discrepancia respecto a las personas a las que debería considerarse presuntas responsables

contables en el proceso no tiene relación alguna con dichos motivos. El mismo criterio se aplica a la alegación de inexistencia de lesión patrimonial generadora de obligación de indemnizar, indicando que el daño real y efectivo en los fondos públicos, como requisito de la responsabilidad contable legalmente exigido, es una cuestión de fondo, sin relación con los motivos tasados de este recurso y sobre la que la Sala no puede ahora pronunciarse. Respecto a la supuesta falta de examen y respuesta de algunas de las alegaciones de los recurrentes, la Sala recuerda su doctrina según la cual el órgano instructor puede estimar o no las alegaciones de las partes, según su propio criterio pero debe darles una respuesta motivada pues, de lo contrario, podría provocarles indefensión. El hecho de que no coincida en sus Liquidaciones Provisionales con lo argumentado por las partes no implica indefensión, no estando las partes vinculadas por las conclusiones reflejadas en dichas liquidaciones, como tampoco lo están los órganos de la Jurisdicción contable competentes para conocer del asunto en instancias sucesivas. Por tanto, la Sala no puede entrar a valorar, a través de este recurso, el acierto o desacierto de la decisión desestimatoria de las alegaciones, sino que debe ceñirse a dilucidar si la motivación que la sustenta es suficiente para no generar indefensión. Sobre la prueba que puede fundamentar las conclusiones de las Actuaciones Previas, indica la Sala que no debe confundirse la expresión «diligencia» recogida en el artículo 48.1 de la Ley 7/88, que puede definirse como «actuaciones de investigación», con la «prueba de parte» que se desarrolla dentro de un procedimiento jurisdiccional. Añade que para que la falta de práctica de diligencias pueda prosperar como motivo de un recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88 debe concurrir una notable ausencia de investigación que impida un pronunciamiento sobre el asunto. Entiende que no cabe apreciar denegación injustificada de diligencias, insuficiencia de la actividad indagatoria, ni indefensión, sin perjuicio del derecho de los recurrentes a proponer en la primera instancia como medios de prueba los relativos a las diligencias rechazadas por la Delegada Instructora. Respecto a las alegaciones relativas a la suficiencia y valoración de la documentación e información obrantes en el procedimiento, indica la Sala que los requerimientos documentales formulados directamente por el recurrente al Ayuntamiento resultan ajenos a la actividad instructora y, por tanto, no pueden generar indefensión imputable al órgano instructor. Rechaza igualmente que haya habido falta de valoración de los documentos aportados por uno de los recurrentes, así como que la documentación aportada por otro de ellos dificulte la imputación de responsabilidades contables, seña-

lando respecto a esta alegación que carece de relación con los motivos tasados de este recurso, tratándose de una discrepancia del recurrente con el órgano instructor. Concluye de todo ello que procede desestimar los recursos interpuestos.

• **AUTO N.º 10/2015. Recurso de apelación n.º 1/15, Procedimiento de reintegro por alcance n.º A 173/14, Ramo Sector Público Local, Ayuntamiento de..., Zaragoza. Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.**

Estima la Sala el recurso de apelación interpuesto por el Ayuntamiento contra el Auto de no incoación de 13 de octubre de 2014, revocando dicho Auto y acordando la incoación del procedimiento jurisdiccional contable, en virtud del principio pro actione. Para resolver el recurso la Sala parte de las previsiones contenidas en el artículo 68.1 de la Ley 7/88, en cuyo inciso final se contempla la posibilidad de no incoar el juicio cuando, de la pieza separada o expediente administrativo, resulte de modo manifiesto e inequívoco, la inexistencia de caso alguno de responsabilidad contable, remitiendo, además al régimen jurídico sobre inadmisión de los recursos en el ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa. En este sentido, el artículo 51.4 de la Ley 29/98, de 13 de julio, regula el trámite de audiencia en el que las partes podrán pronunciarse sobre la pertinencia de no incoación del procedimiento y aportar la documentación que proceda. Recuerda la Sala de Justicia que, no obstante, los únicos competentes para decidir acerca de la incoación del procedimiento son la Consejera de instancia y la Sala en apelación, sin que resulten vinculados por las peticiones de las partes ni por las conclusiones, previas y provisionales, del órgano instructor. Se considera acreditado que el Ayuntamiento incumplió la normativa reguladora de las condiciones para la obtención de una subvención otorgada por la Diputación Provincial de Zaragoza para atender el servicio de educación de personas adultas, debido a la contratación irregular del personal encargado de tal prestación (pese a que la actividad se realizó efectivamente), y que dicho incumplimiento provocó la revocación de la ayuda por la entidad concedente con la consiguiente devolución del anticipo recibido, el abono de intereses de demora y la no percepción de la siguiente anualidad. Entiende el Ayuntamiento que hubo un perjuicio económico derivado de estos hechos, el cual debería ser enjuiciado por esta jurisdicción contable a través del correspondiente proceso, a lo que se opone el Ministerio Fiscal al no existir saldo deudor derivado de la referida subvención. Recuerda la Sala el sentido que ha de darse a los adjetivos «manifiesto e inequívoco» contenidos en los artículos 68.1 de la Ley 7/88 y 51.1 de la Ley 29/98, an-

tes citados, para sustentar las resoluciones de no incoación del proceso contable e inadmisión del recurso, respectivamente. Añade que la valoración que a esta Sala corresponde, debe ceñirse al material no probatorio obtenido en las fases preprocesales (diligencias preliminares y actuaciones previas) y a ponderar la pertinencia de abrir o no el procedimiento jurisdiccional, debiendo excluirse del análisis de los hechos interpretaciones formalistas, excesivas o desproporcionadas que perjudiquen el principio pro actione. Considera, en definitiva, que los hechos litigiosos no permiten apreciar, en esta fase, de modo inequívoco y manifiesto, la inexistencia de caso alguno de responsabilidad contable, por lo que resulta pertinente, conforme al principio pro actione, permitir a las partes defender y acreditar sus pretensiones en el seno del proceso contable, obteniendo una resolución fundada en derecho acorde con la tutela judicial efectiva.

• **AUTO N.º 11/2015. Recurso del art. 48.1 de la Ley 7/88 n.º 2/15 Actuaciones Previas n.º 239/13 Ramo: Comunidades Autónomas... Valencia. Ponente: Excma. Sra. D.ª Margarita Mariscal de Gante y Mirón.**

La Sala de Justicia desestima el recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, interpuesto contra el Acta de Liquidación provisional y la Providencia de requerimiento de pago, ambas de 16 de diciembre de 2014, así como el recurso interpuesto contra la Providencia de requerimiento de pago, de 16 de diciembre de 2014 y la Providencia de embargo, de 23 de enero de 2015, dictadas todas ellas en las Actuaciones Previas. En el primero de dichos recursos se solicita que se excluya de las actuaciones al recurrente por haber sido absuelto en la causa penal, a lo que se opone el Ministerio Fiscal y la representación de la Generalitat. Recuerda la Sala la naturaleza, finalidad y motivos del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, e indica que la pretensión del recurrente alude a una cuestión de fondo, y conocer ahora de la misma significaría invadir el ámbito de competencias atribuidas ex lege a los Consejeros de Cuentas adscritos a la Sección de Enjuiciamiento como órganos jurisdiccionales de primera instancia. Añade que la ausencia de condena por delito de malversación no es firme, pues está pendiente de decisión el recurso de casación interpuesto por el Ministerio Fiscal y que «aunque lo fuera o llegara a serlo, de la ausencia de responsabilidad penal por delito de malversación en relación con determinados hechos no derivaría de modo inmediato y automáticamente la exclusión de la existencia de responsabilidad contable, ya que la compatibilidad de las jurisdicciones penal y contable a que se refiere el artículo 18.1 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, lleva implícita la

posibilidad de que, con base en unos mismos hechos, los tribunales penales no aprecien responsabilidad penal y el Tribunal de Cuentas sí aprecie responsabilidad contable o viceversa.» Respecto al segundo de los recursos, solicita la suspensión de los efectos de la Providencia de requerimiento de pago impugnada, hasta que se resuelva en el procedimiento de reintegro por alcance que señala y que deriva del mismo proceso penal, una petición de modificación de cuantía y de garantía cautelar realizada en dicho procedimiento de reintegro. A ello se oponen tanto la Generalitat como el Ministerio Fiscal, que recuerda el carácter imperativo de la obligación de depósito o afianzamiento del importe provisional del alcance, conforme al art. 47, f de la Ley 7/88, y afirma que el afianzamiento y embargo procede con independencia de las vicisitudes en la tramitación del otro procedimiento de reintegro por alcance seguido por hechos relacionados, pero diferentes a los que son objeto de estas actuaciones. Tras señalar que para poder apreciar la existencia de indefensión debe haberse producido un perjuicio real y efectivo para la posición jurídica y los intereses de los afectados, rechaza la Sala que concurren aquí los motivos previstos en el artículo 48.1 de la Ley 7/88 para la estimación del recurso. Indica, finalmente, la Sala que no cabe considerar improcedentes las medidas cautelares adoptadas en este procedimiento por haberse adoptado otras en un proceso distinto, ni siquiera si estas últimas fuesen excesivas, debiendo corregirse, en su caso, tal exceso, en el propio procedimiento en el que se cometió, mediante la oportuna reducción de la extensión de las medidas, sin que dicho exceso pueda servir para el aseguramiento de responsabilidades exigidas en otro procedimiento.

3. FISCALIZACIONES

- RESOLUCIÓN de 22 de diciembre de 2014, 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 2012. (BOE n.º 23, de 27 de enero de 2015)
- RESOLUCIÓN de 25 de noviembre de 2014, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización del Sector Público Local, ejercicio 2011. (BOE n.º 58, de 9 de marzo de 2015)
- RESOLUCIÓN de 25 de noviembre de 2014, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas,

en relación con el Informe de fiscalización del Museo Nacional del Prado, ejercicios. 2012. (BOE n.º 58, de 9 de marzo de 2015)

- RESOLUCIÓN de 25 de noviembre de 2014, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización sobre las actuaciones realizadas por los Ayuntamientos con cargo al Fondo Estatal para el Empleo y la Sostenibilidad Local, creado por Real Decreto-ley 13/2009, de 26 de octubre. (BOE n.º 243, de 7 de octubre de 2014)

- RESOLUCIÓN de 25 de noviembre de 2014, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización del Consejo General del Poder Judicial. (BOE n.º 58, de 9 de marzo de 2015)

- RESOLUCIÓN de 25 de noviembre de 2014, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Universidad Nacional de Educación a Distancia, ejercicio 2012. (BOE n.º 58, de 9 de marzo de 2015)

- RESOLUCIÓN de 25 de noviembre de 2014, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización del Sector Público Local, ejercicio 2012. (BOE n.º 58, de 9 de marzo de 2015)

- RESOLUCIÓN de 9 de diciembre de 2014, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización sobre los fondos públicos aplicados por la Secretaría de Estado de Inmigración y Emigración para la integración de los inmigrantes. (BOE n.º 81, de 4 de abril de 2015)

- RESOLUCIÓN de 9 de diciembre de 2014, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de las ayudas y subvenciones otorgadas con cargo a créditos del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales a favor de emigrantes españoles no residentes en España o retornados. (BOE n.º 81, de 4 de abril de 2015)

- RESOLUCIÓN de 9 de diciembre de 2014, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de las actividades llevadas a cabo por la entidad pública empresarial Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía en los ejercicios 2003 a 2008. (BOE n.º 81, de 4 de abril de 2015)

DOCUMENTACIÓN, NOTAS Y COMUNICACIONES



Nota sobre «Handbook of the Social
Psychology of Inequality»,
de McLeod, Jane D.; Lawler, Edward J.;
Schwalbe, Michael (Editors),
Springer, 2014

Andrés Fernández Díaz

Podría parecer extemporáneo y fuera de contexto abordar el comentario, inevitablemente abreviado y conciso, para publicar en la Revista Española de Control Externo, de un Handbook dedicado con gran amplitud y un enfoque multiforme, pero con un irreductible hilo conductor, a la Psicología Social de la desigualdad. Esta impresión se acentuaría si reparamos en el hecho de que a lo largo de tantas páginas y colaboraciones no se habla directa y abiertamente en términos económicos, por una parte, y si tenemos en cuenta que el extenso y pormenorizado análisis se lleva a cabo en el marco de la Psicología Social, por otra. Pero ni lo primero es lo que aparenta, ni lo segundo debe sorprendernos, por las razones que expondremos seguidamente, debiendo resaltar tan sólo, por el momento, que como dicen los editores en el prefacio *...Each chapter of the volumen offers unique insight into how interpersonal interactions, shared cultural beliefs, constructed meanings, and material resources contribute to inequality. As a whole, the chapters confirm that inequality is a result not only of overt conflict, competition, repression, and exploitation, but also of subde (and sometimes unconscious processes) of exclusion, othering, and devaluation. (Page V).*

Que el texto no constituya un tratado clara y directamente económico sobre la desigualdad es algo perfectamente comprensible, pues no se está pensando ni principal ni exclusivamente en las diferencias y distribución de renta y de bienestar económico entre países o dentro de un país concreto, sino en algo más amplio, profundo y determinante, algo que más que estudiar la cuantía y las consecuencias de esas desigualdades, penetra en la compleja estructura social y en el comportamiento y la forma de pensar y reaccionar de los agentes y de los distintos grupos que pueden constituir, que explica y conduce a esa situación. En esencia, se trata de una obra que yendo más allá de lo acostumbrado para un economista, busca las raíces de un problema que afecta en mayor o menor grado a la sociedad moderna, situándose en el marco complejo de la psicología social, y utilizando todos los conceptos, instrumentos y herramientas necesarios para llegar a una explicación solvente del por qué de este inquietante problema y desequilibrio.

Por otro lado, el enfoque psicológico no debe extrañar ni resulta ninguna novedad en el campo de la Ciencia Económica, pues basta con leer *The General Theory of Employment, Interest and Money* (1936) de John Maynard Keynes para empaparse de la visión psicológica, presente no ya en los argumentos, sino incluso en los nuevos términos acuñados cuando analiza las variables y parámetros con los que define el comportamiento macroeconómico (propensión marginal al consumo, propensión marginal al ahorro, propensión marginal a invertir, etc). En la actualidad la importancia de la psicología en la economía se ha acentuado de forma notable, muy especialmente en el campo de la microeconomía, cada vez con más frecuencia tratada desde el punto de vista de la conducta (*Microeconomics and Behavior*, de Robert H. Frank, 2005).

Un puente relativamente novedoso entre este enfoque psicológico-social de la desigualdad y el económico propiamente dicho lo constituye lo que recientemente se conoce como la *Economía de la Identidad* (*Identity Economics*, George A. Akerlof and Rachel E. Kranton, Princeton University Press, 2010), ya abordado y definido diez años antes por los mismos autores en un artículo publicado en la revista *The Quarterly Journal of Economics*, August, 2000. En el comienzo de este trabajo seminal los mencionados autores afirman: ***This paper considers how identity, a person's sense of self, affects economic outcomes. We incorporate the psychology and sociology of identity into an economic model of behavior.***

Pero ya es suficiente y no es preciso continuar argumentando para justificar la recensión de un libro, como el que estamos considerando, y que entendemos debe ser conocido y «trabajado» por cuantos en el ámbito más amplio de las Ciencias Sociales se preocupan por las dificultades, problemas y obstáculos de toda índole cuando esta sociedad profundamente cambiante y cambiada se enfrenta al tema central y transcendental de la desigualdad en sus múltiples parcelas, niveles e interpretaciones.

La obra editada, como sabemos, por McLeod, Lawyer y Schwalbe, escrita en su totalidad por profesores estadounidenses de universidades tan prestigiosas como las de Harvard, New York, Columbia, Washington, Maryland, Atlanta, Durham, Minnesota, California y Stanford, entre otras, consta de cinco grandes apartados con un total de veintiocho artículos. Los grandes apartados o secciones son los siguientes:

- 1.º Orientaciones, perspectivas y conceptos
- 2.º Generar, reproducir y soportar la desigualdad
- 3.º Contextos de la desigualdad
- 4.º Dimensiones de la desigualdad
- 5.º Resultados y consecuencias de la desigualdad

El análisis de las causas y consecuencias de la desigualdad, entendida en un sentido amplio, no solamente constituye una cuestión fundamental para la Economía sino que también interesa, y de manera muy especial, a la Sociología. De hecho, el análisis sociológico contribuye a que comprendamos qué es la desigualdad, cómo se produce y reproduce, y cómo afecta a los individuos, grupos y sociedades, descendiendo al detalle de su estudio en muchos y diversos contextos, al considerar y evaluar su existencia entre naciones, entre grupos dentro de las mismas, entre los individuos dentro de los grupos, y así sucesivamente, y es por ello por lo que esta obra colectiva, profunda y nada fácil de sintetizar, se centra en escoger y presentarnos un conjunto de aportaciones planteadas, como decíamos con anterioridad, desde la óptica de la psicología social, como una rama de la Sociología, a la vez que imprescindible en la vertiente que corresponde al análisis económico.

Dado que estamos haciendo una recensión que como tal tiene unos límites y una extensión marcados y bien definidos, no podemos pretender pasar revista y poner de manifiesto nuestros comentarios y observaciones relativos a cada uno de los veintiocho artículos contenidos en este voluminoso Handbook, por lo que nos

vamos a permitir tan sólo destacar algunos de los contenidos y de las ideas fundamentales en cada una de las cinco secciones del texto.

En la primera parte nos encontramos con el trabajo de Karen A. Hegtvedt and Deena Isom que lleva por título *Inequality: A Matter of Justice?*. Comienzan poniendo de relieve que en tanto que los filósofos analizan la justicia como una virtud esencial y ofrecen prescripciones respecto a una «sociedad justa», los que se ocupan de la psicología social ponen la atención en los problemas prácticos derivados de las relaciones entre los individuos y grupos sociales en el marco de una sociedad. No obstante, las conceptualizaciones de los filósofos apuntalan, directa o indirectamente, las investigaciones de psicología social sobre justicia e igualdad. Refiriéndose a los filósofos, ambas autoras consideran que fue Aristóteles el primero en relacionar justicia con igualdad, algo que puede comprobarse acudiendo al Libro V de su *Ética a Nicómaco*, en la que presenta una tipología que resulta del máximo interés, distinguiendo entre justicia general, justicia particular y justicia política, subdividiendo la segunda de ellas en justicia distributiva y justicia correctiva, y la tercera en justicia natural y justicia legal. A todo ello añade un concepto de equidad para hacer frente a la complejidad de las circunstancias particulares y al carácter de generalidad de las leyes, con el fin, asimismo, de dejar clara la prioridad de lo justo sobre la ley. En la justicia distributiva se considera la igualdad en la distribución de los bienes partiendo de determinados principios y criterios, en tanto que la justicia correctiva trata de restaurar el equilibrio alterado por los errores humanos. (*Sobre la teoría de la justicia: una primera aproximación*, Andrés Fernández Díaz, *Revista Española de Control Externo*, n.º 9, 2001). En este artículo, un tanto denso y copioso en referencias sobre análisis teóricos y trabajos empíricos, y con una ordenación claramente mejorable de sus distintos epígrafes, no podía faltar unas reflexiones, aunque un tanto breves, sobre lo que la obra seminal de John Rawls, *A Theory of Justice* (1971) puede suponer en el análisis encaminado a saber si cabe considerar la desigualdad como una materia propia de la justicia, teniendo en cuenta que el gran filósofo americano *...attempts to find a proper ordering between equality and liberty with a particular concern for the needs of the least advantaged in society.* (Page 68¹).

Aunque hemos dicho que nos detenemos tan sólo en presentar una síntesis de las respectivas secciones del libro y, eventualmente, como acabamos de hacer, en el comentario más detallado de aquél

¹ Nos referimos a la página 68 del Handbook que estamos comentando.

artículo que en una parte concreta del texto nos parece más interesante e ilustrativo, no podemos dejar de mencionar el trabajo realizado por Shane Thye y Will Kalkhoff sobre la desigualdad de recursos y de poder (*Theoretical Perspectives on Power and Resource Inequality*), que partiendo de la obra de Weber de 1918, pasa revista a los distintos enfoques y teorías desarrollados a través del tiempo y teniendo en cuenta los enormes cambios experimentados por la sociedad moderna. En su estudio los autores dedican una atención especial a la definición de «poder» como punto clave del tema planteado, asumiendo que el mismo (el poder) provoca la desigualdad en la distribución y posesión de los recursos, de igual modo que cabe afirmar, a contrario sensu, que la desigualdad de los recursos afecta al poder. Permítasenos recordar, a este respecto, que es bien sabido que los teóricos de la política, con excepciones como la de Hobbes, no habían concedido durante mucho tiempo importancia a ciertos aspectos del poder, siendo evidentemente menor aún la atención prestada por los economistas. La forma elegante, pero también ciega y autocomplaciente de Bohm Bawerk tratando de eludir el poder cuando se refiere al monopolio en su *Macht oder ökonomisches gesetz* (1914), es un ejemplo altamente significativo. (Ver la excelente y profunda obra de François Perroux, *Poder y Economía*, Ediciones, ICE, 1981).

Entrando ya en el segundo apartado de la obra que, como vimos, se ocupa de la generación, reproducción y resistencia de la desigualdad, nos encontramos con un conjunto de artículos que contemplan los procesos de psicología social que explican cómo se crea y surge la desigualdad, cómo se reproduce y cómo se soporta, todo ello en el marco de una interacción interpersonal como elemento central del análisis. Entre los trabajos de esta segunda sección consideramos especialmente ilustrativo e importante el realizado por Henry A. Walker, profesor de la Universidad de Arizona, Tucson, y que presenta bajo el título escueto pero significativo de *Legitimacy and Inequality*. El autor pone de relieve que la desigualdad y la legitimidad constituyen cuestiones claves en las diferentes áreas de las ciencias sociales, incluyendo la antropología, la ciencia política, la sociología, la psicología social y, por supuesto, la ciencia económica, existiendo el problema, ante tanta variedad, de una falta de consenso en las definiciones de los términos habitualmente utilizados. En efecto, muchos investigadores en este amplio campo de las ciencias sociales usan los términos «diferencia», «desigualdad» y «estratificación» de forma intercambiable, como si fueran sinónimos, y no pocos autores eluden dar definiciones, dejando en manos del lector la tarea de darles un significado concreto en fun-

ción del contexto en el que se ubica la terminología empleada. Siendo consciente de este hecho, el profesor Walker entiende por *diferencia* la existencia de características y atributos distintos entre las personas o grupos, en las cosas o bienes que poseen, y en los comportamientos propugnados o establecidos, reservando los términos *desigualdad* y *estratificación* para ordenar y jerarquizar las diferencias. A su vez incorpora y utiliza la palabra *legitimidad* para referirse a la necesidad de que la realidad social sea consistente con las leyes y las normas. Y tras estas consideraciones el autor se detiene en las distintas teorías sobre la materia comenzando, como no podía ser de otra manera, con la obra seminal de Max Weber (1918), ya mencionada, que otorgaba gran importancia a los procesos de legitimidad en la existencia de desigualdades de poder y de dominación en los niveles macro-social y de organización, continuando con la que se suele denominar teoría de Dornbusch-Scott (1975), y concluyendo con la importante revisión llevada a cabo por el propio Walker y el profesor de la Universidad de Stanford Morris Jr. Zelditch (2003-2004).

La tercera parte de la obra está dedicada, como vimos en su momento, a tratar sobre los diversos contextos en los que se producen las diferentes clases de desigualdades. Los autores de los cuatro artículos que integran esta sección abordan, sucesivamente, las desigualdades dentro de cada familia y entre familias (Lively, Osłowski-Lopez, Powell), las existentes en los centros e instituciones educativos (Schneider, Judy, Burkander), las desigualdades en las empresas y lugares de trabajo (Di Tomaso, Parks-Yancy), y las que se dan entre barrios o distritos (Quillian). Teniendo en cuenta que, como apuntábamos al principio de estas líneas, el Handbook objeto de nuestro comentario está escrito por profesores y expertos norteamericanos, y pensado para la realidad social de los Estados Unidos, aunque sus ideas y planteamientos son exportables a otras áreas o países, resulta fácil comprender la gran importancia que tiene cada uno de estos cuatro trabajos para valorar la necesidad de descender al detalle y profundizar en todos los aspectos, causas y factores que explican y conducen a la desigualdad considerando los distintos contextos.

Con el artículo de Amy Kroska, profesora de la Universidad de Oklahoma, titulado *The Social Psychology of Gender Inequality*, tema que continúa siendo de gran actualidad en Estados Unidos y en el resto del mundo, se inicia la parte cuarta de la obra que se ocupa de las *dimensiones de la desigualdad*. Ya en las primeras líneas la autora pone de relieve que este serio y muy preocupante proble-

ma persiste en múltiples áreas e instituciones, como sucede en la educación, el empleo, la política y la aplicación de la ley y del derecho, afirmando que a pesar de la gran literatura y documentación existente sobre la materia, continúan existiendo algunas cuestiones relativas a cómo se ha ido originando y aún se mantiene este amplio campo de la desigualdad, cuestiones de gran transcendencia que para la autora encuentran respuesta en la psicología social. A continuación desarrolla a lo largo de diferentes epígrafes aquellas teorías derivadas de la psicología social que pueden utilizarse para explicar este tipo de desigualdad, destacando los planteamientos y enfoques teóricos necesarios y más relevantes, los resultados, y las limitaciones que se presentan en cada una de las variantes de la desigualdad objeto de estudio.

Los demás trabajos que componen la parte de la obra que estamos intentando sintetizar se ocupan, respectivamente, de la desigualdad social y las actitudes etnos-raciales (Samson, Bobo), de las teorías actuales y la evolución futura en materia de desigualdad de clases (Milkie, Warner, Ray), de la desigualdad y la inmigración, inextricablemente entrelazados, tema de gran actualidad y muy bien abordado y diseñado por su autora, (Guillermina Jasso), del análisis de la compleja relación entre desigualdad y edad (Falletta, Dannefer), y finalmente, del intento de ligar cuestiones claves existentes en la investigación sobre la sexualidad con la psicología social de la desigualdad.(Schrock, Sumerau, Ueno). Como estamos comprobando, nada se deja en el tintero, y todo cuanto se contempla y analiza en los distintos capítulos o artículos comentados o mencionados hasta ahora tiene indefectiblemente que ver, en primera o en última instancia, con no pocas cuestiones relevantes del campo de la economía.

La quinta y última parte de nuestro instructivo, aunque un tanto peculiar Handbook sobre la psicología social de la desigualdad, da cabida a tres temas de notable relevancia: los movimientos sociales y la desigualdad social, la desigualdad social, la delincuencia, y la desviación, y las desigualdades en materia de salud, tres cuestiones y parcelas fundamentales si verdaderamente queremos llegar a comprender y evaluar el alcance de las razones más básicas y profundas que subyacen en todos estos perniciosos y desestabilizadores procesos que se traducen en un permanente estado de injusticia para una gran parte de la sociedad de nuestros tiempos. Dos capítulos, pues, ponen el énfasis en «problemas sociales»: La delincuencia o criminalidad, por una parte, y las carencias en la sanidad, por otra, considerando el tercer capítulo o artículo los esfuer-

zos colectivos en la reclamación de mejores servicios y cambios sociales. Precisamente esta quinta sección se inicia con el artículo que trata este último tema mencionado, artículo que David A. Snow y Peter B. Owens titulan *Social Movements and Social Inequality: Toward a More Balanced Assessment of the Relationship*. En este trabajo sus autores buscan relacionar movimientos sociales con fenómenos tales como manifestaciones y protestas colectivas por partes de grupos que se sienten agredidos y necesitados de hacer oír sus voces con la pretensión de influir en alguna medida en la realización de cambios políticos, sociales o culturales que les afectan y que tienen mucho que ver con las distintas clases de desigualdades, que ya existen y que se retroalimentan. En torno a ello afirman que cuando piensan en la conexión entre movimientos sociales y desigualdad, generalmente se produce un sesgo hacia la izquierda política, tal como el Labor Movement, Civil Rights Movement, Women's Movement, el LGBT Movement, y más recientemente el movimiento conocido como Occupy Wall Street en Estados Unidos, así como la contundente reacción en Europa de los que han venido a denominarse «indignados», amplio sector de la sociedad que han cobrado un inesperado protagonismo. En opinión de los autores, muchos de estos movimientos considerados progresistas han liderado y conseguido avances importantes en los intereses y derechos de los grupos menos aventajados y privilegiados en términos de los indicadores más sobresalientes de la desigualdad, como los niveles de renta y riqueza, el estatus social, y el poder o la capacidad de avanzar en el logro de los propios intereses. Snow y Owens llaman la atención en el hecho de que los movimientos reaccionarios y desplazados hacia las parcelas situadas más a la derecha del espectro político, han sido objeto de menos atención en la literatura sobre el tema, pero muestran y desarrollan los mismos procesos y mecanismos de psicología social en relación con la desigualdad que se dan en el caso de los movimientos progresistas.

El segundo de los tres últimos artículos del libro está escrito por Ross L. Matsueda y Maria Grigoryeva, con el título de *Social Inequality, Crime, and Deviance*. El trabajo aborda la relación entre crimen y desigualdad partiendo de la realidad contrastada de que a niveles más bajo de bienestar y con un elevado grado de exclusión social se corresponde claramente unas alarmantes tasas de criminalidad así como un mayor grado de desigualdad, ocurriendo lo contrario en sociedades consensuales e igualitarias. La aportación de los autores se centra en encontrar los mecanismos y las causas que explican esta relación, teniendo en cuenta la gran diversidad de factores, circunstancias y marcos de referencia que pueden con-

siderarse en los distintos análisis que se realicen, algo que es especialmente importante en las grandes urbes de los Estados Unidos, a cuyas experiencias se refieren en sus respectivos trabajos la mayor parte de los profesores que han elaborado este Handbook.

El libro concluye, como final de esta quinta sección, con un artículo de Jane D. McLeod, (una de los tres editores), Christy Erving y Jennifer Caputo, al que titulan *Health Inequalities*, una de las materias de más trascendencia en el conjunto de lo tratado en el texto. Los autores pasan revista a la investigación de psicología social relativa a las desigualdades en materia de sanidad y salud, considerando las tres principales dimensiones de la estratificación en los Estados Unidos: la posición socioeconómica, la raza y el género, tres coordenadas que resultan definitivas para ahondar en las causas últimas que subyacen en el binomio objeto de estudio, salud-sanidad y desigualdad. Evidentemente, en el caso de la nación norteamericana, el peso de una de las tres dimensiones, la raza, posee un peso muy superior al de la mayoría de otros países y áreas de occidente, y más concretamente, del conjunto de países de la OCDE que puede considerarse representativo.

No podemos extendernos e ir más allá del espacio habitual que hay que dedicar a la recensión de una obra, pero antes de concluir es preciso hacer algunas breves observaciones. Todo Handbook, cualquiera que sea la materia de la que se ocupe, constituye una rica y abundante fuente de información y conocimientos para los investigadores e interesados en el área en cuestión objeto de análisis. Este es, sin duda, el lado bueno de este tipo de obra, pero en algunas ocasiones este enorme esfuerzo presenta sus carencias e inconvenientes que no debemos eludir y ocultar.

En nuestro caso resulta evidente que estamos ante un trabajo extenso, muy detallado y meritorio que desciende a las últimas causas en la búsqueda del porqué la sociedad moderna padece elevados grados de desigualdad en las diferentes variedades de la misma, pero apreciamos un afán tan desmedido en presentar una visión unitaria sobre el tema, como ya en el mismo prefacio se desprende, que en términos generales resta a los autores no poco de su libertad y autonomía en el desarrollo del tema escogido para su análisis. Ello lleva, incluso, a que se produzcan situaciones insólitas que no caben entender ni admitir. Tal es el caso del capítulo o artículo número doce, sobre *Self, Identity, and Social Inequality*, que el autor subdivide en los epígrafes siguientes: Person, Self Identity and Inequality, Identity as a Product of Inequality, The

Level of Culture, The Level of Interaction, The Person Level, The Self as a Social Process, The Level of Culture, The Level of Interaction, The Person Level, y la conclusion. Como puede verse, tres de los epígrafes (The Level of Culture, The Level of Interaction y The Person Level) se repiten en el desarrollo del artículo, algo que carece de sentido, que da una sensación de desorden en la exposición de las ideas, y que jamás habíamos visto.

Pero queríamos destacar, asimismo, que en una etapa del conocimiento moderno en el que se dan con mucha frecuencia los estudios y enfoques interdisciplinarios, se haya llevado a cabo una obra importante, compleja y con relevantes implicaciones para la estabilidad y el bienestar de la sociedad, en la que en ninguno de los 28 artículos se hace la menor referencia a las razones y efectos económicos de los procesos que provocan, explican y producen la desigualdad en todas sus variantes. Como en otras ocasiones, esta es la cara y la cruz de este Handbook que, en cualquier caso, vale la pena leer, aunque sea por el gran número de ideas y sugerencias que contiene, pasando por alto el hecho, y perdonen la petulancia, de que en algunos casos concretos el inglés utilizado es claramente mejorable.

Nota sobre «Ante una nueva expansión económica» de Luis Gamir Casares, Pedro Durá Juez, Benjamín Serrano Muñoz, Instituto de Estudios Económicos, 2015

Miguel Cuervo Gil

Profesor Titular de Economía Aplicada,
Universidad Rey Juan Carlos

UNA POLÍTICA FISCAL RESTRICTIVA PARA LA NUEVA FASE DE EXPANSIÓN ECONÓMICA

Recensión del libro *Ante una nueva expansión económica*

Autores: GÁMIR CASARES, Luis; DURÁ JUEZ, Pedro y SERRANO MUÑOZ, Benjamín
Editor: Instituto de Estudios Económicos, Colección Punto de Vista, Madrid, 2015, 235 pp.

Después de una larga crisis económica y financiera, cargada de mucha literatura económica, dada la gravedad y la extensión de la misma, comienzan a ganar terreno análisis que miran hacia la nueva fase expansiva. El libro *Ante una nueva expansión económica* es una de estas nuevas propuestas, que hay que enmarcar en el ámbito de la política económica de España. Editado por el Instituto de Estudios Económicos, cuenta entre sus autores con un maestro de maestros en la materia, el profesor Luis Gámir, además de dos de sus colaboradores más cercanos, los economistas Pedro Durá y Benjamín Serrano.

Los autores se plantean la cuestión de cómo hay que encarar la nueva fase expansiva en la que estamos inmersos, desde la perspectiva de la política económica, con un lenguaje riguroso y a la vez ameno. El libro tiene dos partes diferenciadas, aunque no explícitas en la edición. La primera, contenida en los cinco primeros capítulos,

se centra en el análisis de lo que los autores consideran los problemas macroeconómicos más importantes de la economía española hasta la llegada de la Gran Recesión de 2007, como son el mercado de trabajo, el sector exterior o el sector público, revisando para ello sus características y las políticas económicas aplicadas en algunos aspectos clave desde el punto de vista del marco institucional.

En la segunda parte se propone un marco de desarrollo de la política económica, fundamentalmente desde la perspectiva de la política fiscal, que tendría que acompañar a la actual fase de expansión, basada en las experiencias previas. Esta segunda parte se completa, en sendos capítulos, con un análisis más pormenorizado de cómo se desarrollan estos programas de reformas, favorecedores tanto de la expansión como de la estabilidad macroeconómica, en dos políticas básicas, las referidas al mercado de trabajo y a la reforma de las administraciones públicas.

Con carácter general, dos ideas recorren el libro: por una parte, el desempleo es el principal desequilibrio de la economía española¹ y, en esa medida, la política económica se debería orientar a resolverlo de forma solvente y duradera; por otra, la política económica puede fortalecer y hacer más consistente la nueva fase expansiva, además, de reforzar la respuesta de la economía española cuando lleguen de nuevo los malos tiempos, que tarde o temprano volverán, de manera que se haga frente a los mismos en las mejores condiciones posibles.

En el desarrollo de la primera parte del libro se mira hacia atrás en el tiempo. Tiene la curiosidad de aportar dos introducciones, una referida al paro y otra referida a la posición de salida de la crisis que tiene la economía española. En cuanto a la primera introducción, el capítulo quiere dejar claro que puede haber un *trade off* entre los objetivos a corto y largo plazo en materia de empleo, siendo probable que el afán reformador, no muy pronunciado en el caso español, pueda representar pérdidas de empleo en el corto plazo, pero importantes ganancias en el largo plazo, por ejemplo, a través de las políticas de reforma de las Administraciones Públicas. De la misma manera, con-

¹ Encontramos ya esta preocupación y esta prioridad en L. GÁMIR (1985): *Contra el paro y la crisis en España*. Barcelona: Planeta. Entonces podíamos leer en la página 31: «la primera imperfección del mercado de trabajo es que el salario real se elevó de manera muy importante desde el inicio de la crisis» y en la página 145: «esta crisis nos ha enseñado –a un coste muy alto– a pensar más en las políticas de oferta» y en la página 146: «la vía de «ajuste» de las empresas tuvo lugar disminuyendo el empleo. Parece que una de las alternativas de la política contra el desempleo pasa por plantearse el problema del coste del factor trabajo».

sidera que dada la importancia del problema en España, en términos de *trade off* también, la economía española siempre debería elegir un objetivo de menos crecimiento con más empleo, en vez de un objetivo de más crecimiento con menos empleo, pero esto exige importantes reformas en el mercado laboral que se han postergado hasta fechas recientes, produciendo importantes daños en las condiciones de equilibrio de este mercado. Por tanto, solamente cabe una política económica basada en reformas que permita un uso más intensivo y flexible del factor trabajo de cara a la nueva fase expansiva que se abre.

Con el fin de clarificar cómo acometerlas, se realiza una segunda introducción en la que se ponen de manifiesto los malos datos de salida que tiene la economía española, a pesar de los primeros resultados positivos que están dando algunas reformas estructurales en mercados de inputs básicos y del esfuerzo de consolidación fiscal de los últimos años. Este capítulo se sigue desarrollando en los tres siguientes, dos de ellos abarcan el análisis de todos los periodos previos hasta la crisis, culminando con el capítulo V del libro, en el que se aborda el análisis de la fase expansiva previa a la crisis y que no tiene otra finalidad que subrayar los errores cometidos y las diferencias en la política económica seguida.

Desde luego no se puede dudar de que la segunda parte del libro es un conjunto de capítulos muy sugerentes y rigurosos acerca de cómo hay que acometer la política económica española en el presente y en los próximos años. Para seguir el hilo argumental de esta parte hay que detenerse en algunas reflexiones previas. La primera de ellas es que España es parte de la zona euro; es miembro destacado, por su importancia y tamaño, de una unión monetaria que, no siendo óptima desde el punto de vista teórico y, en consecuencia, en continua construcción desde el punto de vista dinámico², obliga al

² En estas reflexiones el libro no entra a valorar otros aspectos de las uniones monetarias en construcción y, sobre todo, no entra en el análisis de los fallos institucionales que presenta la Eurozona y que tanto condicionan la respuesta de los gobiernos nacionales a un *shock* que se presenta asimétricamente a cada uno de sus miembros. Los economistas han contestado que en una situación de tipos de cambio fijos, un *shock* asimétrico obliga a un ajuste de precios y salarios. Si éstos son rígidos solamente queda el ajuste por la vía de la cantidad. Para movilizar recursos humanos entre economías de baja movilidad hacen falta recursos que financien esta reasignación –básicamente interna– y los mecanismos correspondientes de transferencia de rentas y financieros. En caso de no dotarse de estos mecanismos, el ajuste puede resultar muy costoso y prolongado en el tiempo para las economías más afectadas. *Vid.* R. MUNDELL(1961): «A theory of Optimum Currency Areas», *AER*, 51, pp. 657-65. También R. MUNDELL (1973): «Uncommon Arguments for Common Currencies», en el libro de H. Johnson y A. Swobo-

cumplimiento de un conjunto de reglas de juego relativamente estrictas y, en todo caso, alejadas de aquella situación en la que la economía española tenía plena soberanía nacional sobre su moneda. Es decir, la política económica no se puede plantear ni desarrollar de espaldas a esta nueva restricción y los *policy makers* no pueden actuar como si la misma no existiera.

La segunda reflexión es que, históricamente, España ha ido deteriorando en las fases expansivas su competitividad-precio, especialmente en relación con sus socios comerciales más importantes. Utilizando como medida de esta competitividad el tipo de cambio real, que como sabemos es una combinación del tipo de cambio nominal y de la relación del nivel de precios de la economía con respecto al nivel de precios de otro país o moneda, su apreciación implica una menor competitividad-precio internacional³. Las posibilidades de corrección del mismo tienen que ver con el régimen cambiario elegido por el país. Si se tienen tipos de cambio flexibles, el tipo de cambio nominal hará el trabajo en los mercados de divisas, depreciándose hasta donde vuelva a encontrar el equilibrio esa competitividad perdida. Si se tienen tipos de cambio fijos, la autoridad monetaria se encargará de devaluar la moneda hasta donde se precise en un intento de encontrar el nuevo precio administrado de equilibrio de la divisa capaz de recomponer la competitividad.

Ahora bien, si, como es el caso de España, se es parte de una unión monetaria, nada se puede hacer con el tipo de cambio nominal en relación con los otros países con los que se comparte moneda; para ser más estrictos no hay un tipo de cambio nominal entre ellos puesto que se trata de la misma moneda, por lo que el tipo de cambio nominal que se decidió históricamente es el que nos ata a

da, edit., *The economics of common currencies*, George Allen, pp. 114-32. Vid. P. KRUGMAN(1993): «Lessons of Massachusetts for EMU», en el libro F. TORRES y F. GIAVAZZI, *Adjustment and Growth in the European Monetary Union*. Cambridge: Cambridge University Press, pp. 241-61. Como se resuelven estos shocks en EEUU vid. P. ASDRUBALI et al.: (1996) «Channels of interstate risk sharing: United States 1963-1990», *Quarterly Journal of Economics*, 111, pp. 1081-110.

³ Sabemos que una apreciación en el tipo de cambio real no tiene por qué suponer una pérdida de competitividad, de acuerdo con el efecto Balassa-Samuelson, sino que puede deberse a un diferencial de crecimiento en la productividad en relación con los socios, que se resuelve en los casos de moneda única a través de diferenciales positivos en la evolución del nivel general de precios. Sin embargo, los autores observan que en España la productividad multifactorial no ha avanzado en la fase expansiva en relación con los socios más dinámicos de la UE y, en consecuencia, el diferencial de inflación supone un peso creciente de los sectores menos dinámicos de la economía que son aquellos menos sometidos a la competencia internacional, lo cual debilita las posibilidades de crecimiento a largo plazo.

las otras economías. En estas condiciones, una apreciación del tipo de cambio real tiene que ser producida por un aumento mayor del nivel de precios de nuestra economía en relación con el de estos otros países, que solamente puede ser neutralizada a través de las llamadas devaluaciones internas.

En la medida en que el país no se enfrenta a esta necesidad de ajuste a través de la devaluación interna, los sectores más expuestos a la competencia internacional, que en general serán los más competitivos e innovadores, irán perdiendo peso en los mercados internacionales y, al menos en términos relativos, aquellos sectores menos expuestos, los denominados no comerciables, lo irán ganando en el conjunto de la economía, porque, como sabemos, éstos no necesitan ajustar costes, sobre todo salariales, para mantener su peso en los mercados, en la medida en que sus precios son mucho menos sensibles a la competencia y no se enfrentan a esa situación de pérdida de competitividad internacional, debilitando notablemente las posibilidades de crecimiento de la economía.

Los autores observan, de acuerdo con datos aportados por la UE, que en cuatro países, España, Portugal, Italia y Grecia, esto es lo que ha venido ocurriendo en la última fase de expansión anterior a la crisis. De esta manera se ha producido un importante trasvase de recursos hacia los no comerciables. En el caso de España, el sector de la construcción sería paradigmático en este sentido. El problema es lo que han tardado estos Estados de la zona euro en revertir la situación, es decir, en acometer la necesaria devaluación interna de precios y salarios⁴. La razón para postergarla es el coste político que tiene, puesto que hay que emprender reformas profundas en los mercados de inputs básicos y en los mercados de bienes, pero también hay que cambiar el signo de la política fiscal, haciéndose contra-cíclica, en este caso restrictiva, para ayudar al reequilibrio del tipo de cambio real, eliminando parte de la presión ejercida por la demanda agregada sobre los precios.

⁴ Hay economistas españoles que consideran que cuando se ha acometido esta tipo de devaluación en España en estos últimos años, el resultado no ha sido una devaluación interna sino solamente una devaluación salarial, que ha supuesto una mejora en la competitividad-costes, pero no en la competitividad-precios. De manera que la mejora observada en los últimos trimestres en el sector exterior se debe a la fuerte caída de las importaciones, a la diversificación geográfica de la exportaciones y a un volumen mayor de empresas nacionales de base exportadores. Para ello vid. J. PAÚL y J. UXÓ (2014): «Competitividad, devaluación interna y sector exterior», en el libro de A. SÁNCHEZ y J.A. TOMÁS, Dir., *Crisis y política económica en España*. Valencia: Universitat de València/Thomson Reuters-Aranzadi, pp. 87-110.

La clave para los autores es que la apreciación del tipo de cambio real se produce en la fase expansiva y es entonces cuando hay que hacer frente a los desequilibrios internos y externos que van surgiendo y se van alimentando en ese periodo. El gran problema de los países citados es que nada se hizo al respecto⁵ y han tenido que acometer la devaluación interna cuando ya se había entrado en recesión, es decir, en el peor momento de todos para realizar el ajuste, movilizar recursos y recomponer equilibrios.

Los autores entienden que el principal error está en la forma de concebir e implementar la política fiscal, en un contexto en el que no se puede recurrir a la política monetaria. Para fundamentar su posición dedican el capítulo V al análisis de dos fases expansivas de la economía española, la que va desde 1995 a 2003 y la que va desde 2004 a 2007. Los autores se plantean cómo es posible que en tan sólo dos años, entre 2007 y 2009, empeorase el saldo presupuestario en nada menos que en 13,1 puntos respecto al PIB. La razón está en el periodo expansivo anterior, especialmente el periodo 2004-2007.

Curiosamente en este periodo el saldo presupuestario mejoró en casi 2,3 puntos respecto al PIB, a un ritmo de mejora de 0,58 puntos respecto al PIB. Lo que más llama la atención a estos economistas es que este ritmo de mejora está muy alejado del conseguido en el periodo 1996-2001, en el que se alcanzó un ritmo de 1,2 puntos respecto al PIB en media anual. Por tanto, una cuestión a subrayar, para saber si las cosas se están haciendo correctamente, es el ritmo de mejora o de consolidación fiscal que se imprime en la fase expansiva.

El porqué de estos pobres resultados está en la evolución del gasto: no solamente crece intensamente –más del 8% anual en términos nominales– sino que lo hace por encima del crecimiento del PIB –menos del 8% anual en términos nominales–. Por lo tanto, mejoró el saldo presupuesto en este periodo, incluso hasta llegar al superávit, pero no cumplió con el papel que habría que exigirle a la política económica, como instrumento de estabilidad y bienestar a largo plazo, porque hizo más expansivo lo que ya era expansivo. En compa-

⁵ L. GÁMIR y P. DURÁ habían publicado, en el libro L. GÁMIR, Dir., (1999): *La convergencia real de la economía española*. Madrid: PriceWaterHouseCoopers, pp. 33-54, en el momento de la entrada en la zona euro había ya un descenso histórico de la productividad relativa de los ocupados españoles en relación con los ocupados europeos, para lo cual era necesario dotarse de un capital, tecnológico, físico y humano, que creciera a una tasa superior a la europea. Era evidente que ellos no estaban pensando en que la rúbrica fundamental de este incremento sostenido en los años siguientes fuera no solamente a través del stock de vivienda.

ración con el periodo expansivo que va de 1996 a 2003, no hay color en materia de política fiscal. En ese periodo el gasto creció por debajo del PIB en casi dos puntos respecto al PIB en media anual.

A estos datos se unen los del periodo de la Gran Recesión, con dos subperiodos en función de los gobernantes, 2008-2011 y 2012-2014. Lo que se comprueba es que, al igual que en la expansión, en los gobiernos socialistas el gasto sigue creciendo, a pesar de que decrezca el PIB, mientras que con los gobiernos de los populares, el gasto no solamente no crece sino que decrece más de lo que lo hace el PIB⁶. Esta reflexión les permite a los autores plantearse la que podría ser la gran diferencia en materia de política fiscal entre un gobierno liberal-conservador y un gobierno socialdemócrata en España, subrayando que «la ideología importa» a estos efectos. El resultado es que con los primeros el gasto público pierde peso en la economía y con los segundos lo gana, más allá del momento del ciclo económico en el que se encuentre el país. A lo que añaden una conclusión más, las políticas fiscales no son expansivas o contractivas en función solamente del saldo presupuestario, sino que habría que tener en cuenta el crecimiento del gasto en relación con el PIB. Lo que les lleva a una definición de política fiscal contractiva o expansiva en función de cómo evolucione el llamado saldo estructural, en sintonía con la reforma constitucional de 2011 y las sucesivas reformas de los planes de estabilidad y crecimiento de la UE.

Sobre esta idea, que les llevará a una propuesta de política fiscal para la fase expansiva, en el capítulo VI se dedican a analizar cómo ha ido cambiando el enfoque en el seno de la Eurozona, desde que se pusiera en marcha hace más de quince años. La idea primera fue controlar los niveles de déficit corriente y de deuda pública, penalizando a los países por sus déficits excesivos. Sin embargo, esto orientó los incentivos hacia un uso de las cuentas públicas, cuyo resultado no podía superar ese nivel de déficit –el 3% el PIB–, pero que se podía aproximar en todo momento a él, más allá de la fase del ciclo económico en la que se estuviera. El resultado más frecuente fue que, después de muchos años de expansión, los países seguían incurriendo en déficit público, si bien no excesivo.

⁶ Existen análisis alternativos a la cuestión. Vid. J. UXÓ (2014): «La política de consolidación fiscal en España y sus implicaciones macroeconómicas», en el libro de A. SÁNCHEZ y J.A. TOMÁS, Dir., *Crisis y política económica en España*. Valencia: Universitat de València/Thomson Reuters-Aranzadi, pp. 87-110. El problema se plantea en las fases recesivas con las políticas restrictivas que amenazan el crecimiento a largo plazo, observando que «la restricción más inmediata a la que se enfrenta la economía española no es de oferta...sino de escasez de demanda»

El primer problema se planteó con Alemania y Francia, en la fase recesiva posterior a la crisis de las denominadas empresas «punto com» y de los efectos económicos de los ataques terroristas a Estados Unidos de 2001. Sus déficits excesivos no pagaron nunca multa pero se planteó un enfoque diferente en los sucesivos planes de estabilidad y crecimiento que se habían puesto en marcha con la Eurozona. No se trataba solamente de que el déficit tuviera un límite, más bien que los países no incurrieran en desequilibrios macroeconómicos que pusieran en peligro no ya su estabilidad sino la propia existencia de la unión monetaria. Por eso, según los autores, más allá de otros defectos, es tan importante para el futuro de la zona euro la reforma de 2005, primero, y la de 2011, completada con el Pacto Fiscal de 2013. Desde entonces ha ido calando la idea de una política económica más reglada. Ha ido consolidándose un enfoque que podríamos denominar de equilibrio estructural, frente a la idea de simples limitaciones al déficit corriente.

La existencia de presupuestos públicos con potentes estabilizadores automáticos, de ingresos de carácter cíclico imposibles de mantener en situaciones recesivas, obligan a reformas estructurales que aseguren un nivel de gasto que esté soportado por ingresos estructurales, de manera que su nivel no dependa de los ingresos temporales propiciados por el propio ciclo. De otro modo, dado que en las situaciones de recesión los ingresos públicos caen y los gastos aumentan, por mor de los estabilizadores automáticos, en las fases expansivas, por los mismos motivos pero con signo contrario, hay que evitar alimentar un gasto mayor con los mayores ingresos públicos de carácter cíclico y generar ahorro público en forma de superávits, que servirá para hacer frente a la falta de recursos públicos en la fase recesiva del ciclo. El nivel de cada una de estas magnitudes vendrá dado por la regla del equilibrio estructural en las cuentas públicas, tal y como prevé la reforma de 2011 de la Constitución española en su artículo 135.

No obstante todo el desarrollo de su propuesta fiscal para la expansión, Gámir, Durá y Serrano son conscientes de que, frente al deterioro de la competitividad de la economía, no son suficientes las políticas instrumentales⁷. Por eso consideran el estudio de dos

⁷ En este caso, básicamente, la política fiscal, porque la política monetaria, además de estar fuera de control, no ha respondido exactamente a las demandas de una economía, como la española, altamente endeudada y necesitada de financiación para movilizar recursos y ajustar estructuralmente la economía a una nueva posición de equilibrio con crecimiento.

importantes políticas, la del mercado de trabajo –objeto del capítulo VII– y la de las Administraciones Públicas –capítulo VIII. En el caso del mercado de trabajo, los autores apuntan hacia una reforma que favorezca la flexibilización de este mercado en España, en línea con la reforma del año 2012.

Los autores encuentran evidencia suficiente en distintos estudios que apuntan a que la dualización del mercado, el exceso de centralización en la negociación colectiva, los altos costes de despido de la mano de obra, actúan como barrera de salida, hacen más rígidos los precios de la mano de obra y favorecen ajustes por la vía de la cantidad. Lo que, a su vez, estaría frenando la movilidad de la mano de obra y los incentivos a su contratación y mejora, de modo que finalmente podría quedar afectada la evolución de la productividad y con ella el crecimiento económico. Por eso entienden que la reforma de 2012 va en la buena dirección, reduciendo los costes de despido, limitando el recurso a la justicia y flexibilizando internamente a las empresas, si bien sigue sin atacarse de frente el problema de la dualidad en toda su extensión. En cuanto a las políticas de reforma de las Administraciones Públicas, los autores consideran que actualmente están en curso, observando muy útil, no solamente el informe CORA de 2013 sino la creación en ese mismo año de la Oficina para la Ejecución de la Reforma de la Administración, con el fin de aplicar las 217 medidas propuestas en el Informe CORA. Entre ellas, la eliminación de duplicidades entre Administraciones distintas y una reformulación de la metodología de elaboración presupuestaria más próxima a los presupuestos de base cero y más alejada de los métodos incrementales sobre presupuestos pasados. En definitiva, apuestan por estas reformas con el fin de adaptar las AAPP a las nuevas tecnologías y a una Administración más eficaz y eficiente y menos orientada a servir de bastión de la creación de empleo público difícilmente justificable salvo por razones políticas.

El libro se remata con un corolario en el que domina una idea: es necesario que existan superávits en esta nueva fase de expansión, con el fin de hacer sostenibles las cuentas públicas en el largo plazo y dotarse de más recursos cuando se acusen los desequilibrios en la próxima fase recesiva y haya que ajustar y reasignar recursos. En cualquier caso, estos superávits tienen que mantener siempre un diferencial, es decir ser más amplios, que aquellos que se obtengan en la zona euro. De este modo el nivel de precios no crecerá por encima de nuestros socios y en esa medida podremos mantener la competitividad-precio de nuestra economía.

NORMAS PARA LA PREPARACIÓN DE ORIGINALES PARA LA REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

INSTRUCCIONES A LOS AUTORES

1. Los trabajos (artículos, notas, comunicaciones y revisiones) deberán ser originales, cediendo el autor, antes de su publicación, los derechos de explotación y copia a la Revista Española de Control Externo.
 2. Los trabajos no podrán encontrarse en proceso de evaluación ni haber sido publicados o aceptados para su publicación en cualquier otro medio.
 3. Los originales deberán presentarse a espacio y medio, cuerpo de letra 12.
 4. La extensión de los artículos deberá estar comprendida entre 15 y 30 páginas, incluyendo cuadros, gráficos, notas a pie de página y referencias bibliográficas.
 5. Las notas y comunicaciones no superarán las 10 páginas y las revisiones no superarán las 5 páginas.
 6. En los artículos la primera página incluirá: título, nombre del autor o autores, cargo o titulación, institución de trabajo, un resumen de una extensión de entre 150 y 250 palabras y 5 palabras clave. El resumen y las palabras clave deberán redactarse en español y en inglés.
 7. La estructura debe responder al siguiente esquema:
 - a) Los apartados en que, en su caso, se divida el artículo irán precedidos de un número (arábigo) y del correspondiente epígrafe en minúscula y en negrita.
 - b) Las posibles subdivisiones irán precedidas de dos dígitos y el correspondiente epígrafe en letra normal.
 - c) Si resultaran indispensables mayores subdivisiones, estas irán precedidas de una letra minúscula seguida de medio paréntesis —a), b), c)...— y el epígrafe, en su caso, en letra normal.
 8. Las referencias bibliográficas se pondrán al final del texto, siguiendo el orden alfabético de autores. Las notas a pie de página se numerarán en arábigos, a espacio sencillo y cuerpo de letra 10.

De forma orientativa, el modo de redactar las referencias bibliográficas será el siguiente:

 - **Libros:** Apellidos del autor/es en mayúsculas; título del libro (en cursiva), editorial, ciudad de publicación y año.
 - **Revistas:** Apellidos del autor/es en mayúsculas; título del artículo (entrecomillado), nombre de la revista (en cursiva), número o volumen y año.
 - **Trabajo recogido en un libro colectivo:** Apellidos del autor/es en mayúsculas; título del trabajo (entrecomillado); título del libro (en cursiva); apellidos en mayúsculas del coordinador, director o editor de la obra, seguido de las abreviaturas coord., dir. o ed. (entre paréntesis); editorial, ciudad de publicación y año.
 - **Publicaciones electrónicas:** Apellidos del autor/es en mayúsculas; título del trabajo (entrecomillado); título del libro o nombre de la revista (en cursiva), número o volumen y año. Seguidamente se mencionará (entre llaves y en cursiva) la dirección web donde se puede consultar el trabajo.
 9. Los originales y la correspondencia sobre los mismos deberán dirigirse a la Secretaría del Consejo Editorial (c/ Padre Damián, 19 - 28036 Madrid - Tel.: 91 592 21 07 - e-mail: recex@tcu.es), que facilitará las instrucciones concretas que se le soliciten.
- Nota:** Los originales que se publiquen en la Revista podrán incluirse también en la edición electrónica de la misma.

La correspondencia puede dirigirse a:

REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO
Tribunal de Cuentas. Padre Damián, 19
28036 Madrid - Fax: 91 457 29 92 - recex@tcu.es

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.



TRIBUNAL DE CUENTAS