

Vol. XIX

Mayo 2017

N.º 56

# REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

• PRESENTACIÓN

Pascual Sala Sánchez

## ARTÍCULOS

- LAS FISCALIZACIONES DE CUMPLIMIENTO REALIZADAS POR LOS OCEX: NORMAS TÉCNICAS, EJECUCIÓN E INFORMES  
Antonio M. López Hernández  
Antonio Minguillón Roy
- REFLEXIÓN ACERCA DE LA TRANSPARENCIA COMO INSTRUMENTO DE MEJORA DE LA GESTIÓN PÚBLICA  
María José de la Fuente  
y de la Calle
- ¿SE PUEDE FISCALIZAR LA ÉTICA?  
Enrique Benítez Palma
- FORTALECIMIENTO DE LAS RELACIONES DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES Y LAS ASAMBLEAS LEGISLATIVAS  
María Luz Martín Sanz
- LA RESPONSABILIDAD DE LOS GESTORES PÚBLICOS TRAS LA ÚLTIMA REFORMA DEL CÓDIGO PENAL Y LOS PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO  
Carmen Carretero Espinosa  
de los Monteros
- LOS PEAJES DE LA AUTONOMÍA UNIVERSITARIA  
Javier de Diego Alonso

## LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

- PRIMER CUATRIMESTRE DEL AÑO 2017  
Javier Medina Guijarro y  
José Antonio Pajares Giménez

## DOCUMENTACIÓN NOTAS Y COMUNICACIONES

- NOTA: EL PAPEL DEL TRIBUNAL DE CUENTAS DE FRANCIA EN MATERIA DE SOSTENIBILIDAD DE LAS POLÍTICAS PÚBLICAS  
Stéphanie Oltra-Oro

## PUBLICACIONES

- RECENSIÓN DE «SEPARACIÓN DE PODERES Y RESERVA DE LEY TRIBUTARIA. FUNDAMENTOS TEÓRICOS Y ANÁLISIS CRÍTICO»  
José María Pérez Zúñiga
- RECENSIÓN DE «EL INFORME ESPECIAL DE FISCALIZACIÓN N.º 29/2016 DEL TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO SOBRE EL MECANISMO ÚNICO DE SUPERVISIÓN»  
Carmen Moral Moral



TRIBUNAL DE CUENTAS



# REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

---

VOL. XIX

Mayo 2017

N.º 56

---

## 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](http://www.tcu.es).

**PERIODICIDAD:** Cuatrimestral

**EDITA:** Tribunal de Cuentas -  
c/ Padre Damián, 19 - 28036 Madrid  
[recex@tcu.es](mailto: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> , por Pascual Sala Sánchez . . . . .	5
<b>Artículos</b>	
• <i>Las fiscalizaciones de cumplimiento realizadas por los OCEX: normas técnicas, ejecución e informes</i> , de Antonio M. López Hernández y Antonio Minguillón Roy . . . . .	15
• <i>Reflexión acerca de la transparencia como instrumento de mejora de la gestión pública</i> , de D <sup>a</sup> María José de la Fuente y de la Calle . . . .	43
• <i>¿Se puede fiscalizar la ética?</i> , de Enrique Benítez Palma . . . . .	77
• <i>Fortalecimiento de las relaciones de las entidades fiscalizadoras superiores y las asambleas legislativas</i> , de María Luz Martín Sanz . . . .	97
• <i>La responsabilidad de los gestores públicos tras la última reforma del Código Penal y los programas de cumplimiento</i> , de Carmen Carretero Espinosa de los Monteros . . . . .	125
• <i>Los peajes de la autonomía universitaria</i> , de Javier de Diego Alonso . . . . .	159
<b>Legislación y jurisprudencia</b>	
• <i>Primer Cuatrimestre del año 2017</i> , por Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez . . . . .	199
<b>Documentación, notas y comunicaciones</b>	
• <i>Nota: El papel del Tribunal de Cuentas de Francia en materia de sostenibilidad de las políticas públicas</i> , de Stéphanie Oltra-Oro . . . . .	249
<b>Publicaciones</b>	
• <i>Recesión de «Separación de poderes y reserva de ley tributaria. Fundamentos teóricos y análisis crítico»</i> , por José María Pérez Zúñiga . . .	265
• <i>Recensión de «El informe especial de fiscalización n.º 29/2016 del Tribunal de Cuentas europeo sobre el Mecanismo Único de Supervisión»</i> , por D <sup>a</sup> Carmen Moral Moral . . . . .	269



## Presentación

---

**Pascual Sala Sánchez**

Director

El número 56 de la Revista Española de Control Externo, correspondiente al segundo cuatrimestre de 2017, se abre con un trabajo de Antonio López Hernández y de Antonio Minguillón Roy, que estudian, con carácter general y comparativo, las fiscalizaciones de cumplimiento llevadas a cabo por los Órganos de Control Externo autonómicos.

Más concretamente, el artículo analiza las normas de auditoría aplicables a las fiscalizaciones de cumplimiento, que son las que persiguen evaluar si la actuación de una entidad fiscalizada cumple, en los aspectos significativos, las regulaciones que la rigen. La finalidad es aportar a los auditores públicos el reconocimiento de los elementos y conceptos básicos contenidos en esas directrices para enlazarlas con sus prácticas de auditoría.

En concreto, el trabajo, además de repasar las citadas normas, trata la distinción de los conceptos de seguridad razonable y seguridad limitada y examina determinados aspectos del proceso de planificación de una fiscalización de cumplimiento (el objeto de la fiscalización, los criterios de auditoría, la evaluación del control interno o el riesgo de auditoría, sin olvidar la consideración de la materialidad durante el proceso de fiscalización). Concluye determinando las características y estructura de los informes de auditoría de cumplimiento, con especial atención en las recomendaciones y en la necesidad de su seguimiento.

El artículo de Antonio López Hernández y de Antonio Minguillón Roy constituye un instrumento para relacionar el Derecho y

la auditoría, relación esta de una utilidad innegable que esta Revista se honra con que conste en sus páginas.

María José de la Fuente, que además de ser Consejera del Tribunal de Cuentas, es Vocal de la Comisión de Transparencia y Buen Gobierno, nos aporta unas reflexiones acerca de la transparencia como instrumento de mejora de la gestión pública. Como señala la autora, la sociedad está reclamando una actuación pública transparente y, por tanto, que todas las entidades públicas adopten un modelo en su gestión interna, en virtud del cual los gestores ofrezcan información sobre su funcionamiento, rindan cuentas y se sujeten al escrutinio público, responsabilizándose de sus acciones.

María José de la Fuente considera, y no se puede no estar de acuerdo con lo que nos dice, que la transparencia, entendida en un sentido integral, englobaría la eficacia, la economía, la eficiencia, el interés general, el fomento de la calidad de los servicios, la diligencia, la responsabilidad y la ética en la gestión pública.

Añade la autora que el control constituye un elemento esencial para garantizar la transparencia, dado que contribuye a interiorizar la cultura de su observancia como elemento constitutivo y principio inspirador de la acción pública.

El trabajo de María José de la Fuente, integrando la transparencia con el control de la actividad financiera pública, constituye un hito doctrinal que muy bien puede significar el inicio de una nueva etapa del control de las finanzas públicas.

Después de haber tratado un aspecto tan clásico, pero no siempre bien resuelto, como es la relación entre la legalidad y la auditoría y otro tan novedoso como el control de la actividad económico-financiera pública desde la perspectiva de la transparencia, Enrique Benítez Palma nos ofrece otra cuestión que también resulta de creciente interés: la fiscalización de la ética.

El autor nos glosa el concepto de «infraestructura ética», que es utilizado por los organismos internacionales para establecer el marco de referencia de los comportamientos éticos en las organizaciones y que está formado tanto por sistemas formales, como por el clima ético de la organización.

Nos dice Enrique Benítez que la construcción de una infraestructura ética adecuada es decisiva para poder fiscalizar o auditar

la ética de las organizaciones. Las instituciones de fiscalización superior (SAIs) están prestando una atención creciente a la fiscalización de la ética en las organizaciones públicas, y se ha creado una fuerza específica de trabajo para fijar una metodología común de actuación.

Señala el autor que, en España, la introducción de elementos de ética pública lleva un considerable retraso, y que su posible auditoría por parte de las instituciones de control externo deberá esperar a su desarrollo completo y definitiva consolidación.

El trabajo de Enrique Benítez es otra aportación doctrinal novedosa, de las que esta Revista requiere para poder cumplir su papel de liderazgo en el control externo.

María Luz Martín Sanz aporta a este número de la Revista española de Control Externo un artículo relativo al fortalecimiento de las relaciones de las Entidades Fiscalizadoras Superiores y las Asambleas Legislativas.

La autora nos explica como en los últimos años se espera de las Entidades Fiscalizadoras Superiores que actúen tomando en consideración un entorno cambiante y el surgimiento de nuevos riesgos, para que sean tanto una fuente creíble de conocimiento, como de orientación independiente y objetiva cuya actuación pueda ser un apoyo. En el artículo se describen los estándares internacionales relativos a la relación entre las Entidades Fiscalizadoras Superiores y los parlamentos, en cuanto a la información sobre los trabajos de fiscalización, a la asistencia que prestan a los parlamentarios para el mejor entendimiento y utilización de los informes de fiscalización y para que los parlamentos adopten las resoluciones correspondientes.

Considera María Luz Martín que parece necesario acometer un proceso de continua búsqueda del mejor resultado, tomando en consideración las prácticas relevantes de otros países y analizando también el impacto del trabajo de la Entidades Fiscalizadoras Superiores, así como su contribución al sistema de rendición de cuentas y responsabilidades, que son los principales objetivos.

El artículo, que debe constituir un punto de partida para avanzar en la mejora y eficacia de las relaciones entre los órganos de fiscalización y los parlamentos, concluye apuntando diversos aspectos sobre los que la autora nos invita a reflexionar. Estamos,

pues, ante un trabajo por el que le quedamos en deuda, dado que hace un planteamiento claro y riguroso, con una innegable vocación de futuro.

Carmen Carretero Espinosa de los Monteros trata de la responsabilidad de los gestores públicos tras la última reforma del Código Penal y los programas de cumplimiento.

Señala el artículo que la reforma del Código penal, operada por la Ley Orgánica 1/2015, ha afectado, entre otras cuestiones, al ámbito de la gestión pública, que es lo que aborda este trabajo. El artículo parte de analizar el concepto de gestor público para, después, hacerlo con los principales cambios acaecidos en la materia y con incisión particular en la posible responsabilidad penal de las sociedades mercantiles públicas y en la necesidad de que las mismas se doten de programas de cumplimiento, introduciéndose así en el Derecho Penal con conceptos propios de la prevención delictiva, lo que constituye un avance sustancial en materia de política criminal.

El trabajo de Carmen Carretero como se ve, aborda la relación entre el sector público y la compliance, cuestión novedosa y difícil, tratada excelentemente, que permite a los lectores de esta Revista acercarse a ella con gran seguridad.

Javier de Diego Alonso, en un trabajo titulado «Los peajes de la autonomía universitaria», aborda una cuestión de gran importancia y merecedora de ser objeto de un trascendental debate. Señala el autor que autonomía universitaria está consagrada a nivel constitucional, desarrollada legislativa y jurisprudencialmente, y que constituye la piedra angular sobre la que reposa el funcionamiento de las Universidades Públicas. En su trabajo, partiendo fundamentalmente de los informes del Tribunal de Cuentas y de los Órganos de Control Externo Autonómicos, aborda algunos de los problemas que son consecuencia directa, en mayor o menor medida, de la autonomía universitaria y de la distribución de competencias diseñada por el legislador estatal para su salvaguarda. Problemas que, con independencia de la protección constitucional que se otorga a su contenido, deberían hacer reflexionar al legislador estatal, sobre si nos encontramos ante excesos y peajes ocasionales que deben ser soportados por la sociedad a la que sirven las Universidades o si, por el contrario, deben servir de fundamento para revisar la extensión y el alcance de la autonomía universitaria.

Indudablemente, como se ha dicho antes, nos encontramos con un artículo meritorio y fundado, que puede servir para iniciar un debate partiendo de esta Revista.

Stéphanie Oltra-Oro, funcionaria del Tribunal de Cuentas de Francia, aporta a este número una nota sobre el papel del Tribunal de Cuentas de Francia en materia de sostenibilidad de las políticas públicas. El trabajo explica que el Tribunal de Cuentas francés tiene cuatro tareas: juzgar las cuentas de los contables públicos, controlar la gestión de los ministerios y servicios públicos, certificar las cuentas del Estado y de la seguridad social y evaluar las políticas públicas.

El trabajo se estructura en cinco apartados que tratan, respectivamente, de que en tiempo de crisis el Tribunal de Cuentas francés debe estar particularmente atento al seguimiento preciso de la ejecución global del Presupuesto General; a que debe elaborar sus propias recomendaciones sobre la sostenibilidad de las políticas públicas; a que el nuevo contenido de la Ley Orgánica de Finanzas ha incrementado el papel tradicional del Tribunal de Cuentas; a que la reforma constitucional de 2008 permitió introducir, en el Texto Constitucional francés, la idea de plurianualidad, lo que permite al Tribunal fortalecer la pertinencia de su control del uso del dinero público y a que debe desempeñar un nuevo papel en la vigilancia de la sostenibilidad de las finanzas públicas a corto, medio y largo plazo.

La Nota acaba con unas conclusiones de gran profundidad, que, como todo el trabajo, permiten conocer cabalmente las actuaciones del Tribunal de Cuentas del país vecino en una situación de crisis financiera, lo que resulta ser una gran aportación para esta Revista.

Como es tradición este número incluye dos reseñas.

La primera, realizada por José María Pérez Zúñiga, se refiere a la obra *Separación de poderes y reserva de ley tributaria. Fundamentos teóricos y análisis crítico* de Francisco García-Fresneda Gea.

La reseña señala que el autor del libro tiene la virtud de enfocar sus estudios del derecho en un sentido amplio, relacionando el objeto jurídico de su investigación con otras ramas del conocimiento como la historia, la filosofía y las ciencias políticas, por lo que con él aprendemos siempre sobre la evolución y la propia justificación del Derecho Financiero y Tributario. Y que

resulta estimulante encontrar en un mismo libro referencias tan atinadas a Sainz de Bujanda, García de Enterría o Simón Acosta, junto a otras a Montesquieu, Locke, Kelsen, Wittgenstein o incluso a Pérez Galdós.

El ensayo que glosa el estudio está estructurado en cuatro capítulos: concepto de reserva de ley, fundamentos históricos de la reserva de ley tributaria, fundamentos teóricos de la separación de poderes y análisis crítico y propuestas de mejora.

Para el autor, muchos de los problemas de la España actual se deben a que no existe una verdadera separación de poderes, puesto que ésta es aparente o ficticia, ya que muchas normas se producen al margen y sin ninguna intervención de los parlamentos, lo que equivale a decir que no existe un verdadero control del poder político, algo que atenta contra la propia soberanía popular.

García-Fresneda Gea nos recuerda que lo que debería pretender el análisis científico es que España goce de salud política y regeneración moral, y con él recordamos el artículo 16 de la Declaración de Derechos del Hombre y el Ciudadano de 26 de agosto de 1789, que planea sobre estas páginas de obligada lectura: *Toda sociedad en la cual no esté establecida la garantía de los derechos, ni determinada la separación de los poderes, carece de Constitución.*

Como dice José María Pérez Zúñiga, *Separación de poderes y reserva de ley tributaria*, es un libro para leer y para pensar.

Por último, Carmen Moral Moral realiza un comentario sobre el informe especial del Tribunal de Cuentas europeo sobre el Mecanismo Único de Supervisión, en el que señala que el Tribunal de Cuentas Europeo se ha centrado, para los fines de esta fiscalización, en verificar cómo instauró el BCE el Mecanismo Único de Supervisión (MUS) y cómo ha organizado su labor.

Nos explica la autora cómo el MUS incluye al BCE y a las autoridades nacionales responsables de la supervisión bancaria y que su creación supuso el primer paso en la implantación de la unión bancaria europea.

El TCE es el auditor designado para el BCE y tiene la responsabilidad de examinar su gestión y sus tareas de supervisión. Este informe reza *El Mecanismo Único de Supervisión: Buen comienzo, pero tiene que seguir mejorando*. Opinión ésta ampliamente fundamentada.

da en el documento, a través de la detallada exposición de los resultados y de las conclusiones y recomendaciones, que se estructuran en cuatro grandes áreas: «Gobernanza», «Rendición de cuentas», «Equipos conjuntos de supervisión» e «Inspecciones in situ». Nos dice la autora que interesa sobremanera destacar el enfoque y la metodología de la fiscalización, que el Informe detalla los «criterios» seguidos en la fiscalización y las «fuentes» y que explica cómo se recopiló la «evidencia de auditoría» y se examinaron los procedimientos y normas. La recensión desarrolla, breve y eficazmente, cada uno de estos apartados.

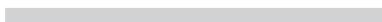
Pocas veces la recensión de un informe de fiscalización podrá resultar tan útil.



---

# ARTÍCULOS

---





# Las fiscalizaciones de cumplimiento realizadas por los OCEX: normas técnicas, ejecución e informes

---

**Antonio M. López Hernández**

Presidente de la Cámara de Cuentas de Andalucía  
Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad  
de la Universidad de Granada

**Antonio Minguillón Roy**

Auditor Director del Gabinete Técnico de la Sindicatura  
de Cuentas de la Comunidad Valenciana  
Coordinador de la Comisión Técnica de los OCEX

## RESUMEN

El presente trabajo tiene como objetivo analizar de las normas de auditoría aplicables por los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas (OCEX), es decir las NIA-ES/ISSAI-ES y las GPF-OCEX, referidas a las fiscalizaciones de cumplimiento, que persiguen evaluar si las actividades, operaciones financieras e información cumplen, en todos los aspectos significativos, con las regulaciones que rigen a la entidad auditada. Con ello se pretende facilitar a los lectores, en general auditores que actúen en el ámbito público, el reconocimiento de los elementos y conceptos básicos contenidos en estas directrices para enlazarlas con sus prácticas de auditoría.

El artículo, después de repasar las principales normas técnicas de auditoría relativa a los informes de auditoría de cumplimiento, aborda la distinción de los conceptos de seguridad razonable y seguridad limitada, esenciales para entender el contenido y alcance de los informes de fiscalización. Asimismo, examina determinados aspectos del proceso de planificación de una fiscalización de cumplimiento, tales como el objeto de la fiscalización, los criterios de auditoría, la evaluación del

control interno o el riesgo de auditoría, sin olvidar la consideración de la materialidad durante el proceso de fiscalización. De otra parte, estudia la importancia de la obtención de evidencia para reducir el riesgo de auditoría y soportar las conclusiones y la opinión, para finalizar analizando las características y estructura de los informes de auditoría de cumplimiento, con especial atención en las recomendaciones y en la necesidad de su seguimiento.

**PALABRAS CLAVE:** Sector público, informe auditoría cumplimiento, Normas Internacionales de Auditoría, ISSAI, guías prácticas de fiscalización OCEX

#### ABSTRACT

*The main aim of this study is to analyse the Auditing Standards applicable by the Spanish Regional External Audit Institutions (OCEX), i.e. the NIA-ES/IS-SAI-ES and the GPF-OCEX, referred to the compliance auditing, that seek to evaluate whether or not these activities, financial operations and information meet the regulations governing the audited body in all significant aspects. In this way, the objective is to make it easier for readers, who are mainly public sector auditors, to recognize the basic elements and concepts included in the aforementioned guides in order to relate them to their own auditing practice.*

*After reviewing the main Auditing Standards related to compliance auditing reports, we examine the differences between reasonable assurance and limited assurance, which are essential in order to understand the content and the scope of the audit reports. Furthermore, the article examines certain aspects of the compliance audit's planning process, such as the objectives and the criteria of the audit, the internal control assessment or the audit risk, and also takes into consideration materiality during the auditing process. Moreover, it studies the importance of evidence gathering in order to reduce the audit risk and to support the conclusions and the opinion, and finally analyses the characteristics and structure of the compliance auditing reports.*

**KEYWORDS:** Public Sector, compliance auditing report, International Audit Standards, ISSAI, Practical Guides for OCEX auditing

#### ÍNDICE

1. Introducción.—2. Las normas técnicas relativas a la fiscalización de cumplimiento y las guías prácticas de fiscalización de los OCEX.—3. Seguridad razonable y seguridad limitada en las fiscalizaciones de cumplimiento.—4. Planificación: Objeto de la fiscalización y criterios de auditoría.—5. Materialidad o importancia relativa.—6. Evaluación de la evidencia de auditoría, formulación de conclusiones y contenido del informe.—7. Recomendaciones y su seguimiento.—8. Bibliografía

## 1. INTRODUCCIÓN

Las normas técnicas de fiscalización de referencia a nivel internacional para los auditores de los órganos públicos de control externo son, sin ninguna duda, las emitidas por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (*International Organization of Supreme Audit Institution-INTOSAI*) (López Hernández, 2013). El cuerpo normativo de esta institución está formado por la Declaración de Lima (ISSAI-Nivel 1), los Requisitos previos para el funcionamiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI-Nivel 2) que incluyen el Código de ética, y las Normas de control de calidad, los Principios fundamentales de fiscalización (ISSAI-Nivel 3), y finalmente las Directrices de auditoría (ISSAI-Nivel 4) mediante las cuales ha adoptado las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Este marco normativo aparece bajo la denominación de Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (*International Standards of Supreme Auditing Institutions-ISSAI*) (Bang, 2011).

Debido a la necesidad de modernizar/actualizar sus normas técnicas de fiscalización, las Instituciones Públicas de Control Externo (ICEX) de nuestro país, integradas por el Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas (OCEX), adaptaron las ISSAI de nivel 3 y algunas de nivel 4, a la normativa española reguladora de la fiscalización del sector público. Concretamente, en la reunión de Presidentes del Tribunal de Cuentas y de los OCEX celebrada el 27 de junio de 2014 se acordó formalmente la aprobación de las ISSAI-ES de nivel tres siguientes: ISSAI-ES 100 Principios fundamentales de fiscalización del sector público; ISSAI-ES 200 Principios fundamentales de la auditoría financiera; ISSAI-ES 300 Principios fundamentales de la fiscalización operativa; y la ISSAI-ES 400 Principios fundamentales de la fiscalización de cumplimiento. Y en la reunión de 4 de diciembre de ese mismo año, se aprobó un grupo de ISSAI-ES de nivel 4 (en concreto las ISSAI-ES 1000, 1003, 1700, 3000, 3100 y 4000). A partir de ese momento cesó la actividad de adaptación de normas, al menos temporalmente, de la Comisión de normas y procedimientos de las ICEX.

Para hacer frente a la necesidad disponer normas técnicas de auditoría basadas en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y continuar el proceso de adaptación y/o adopción de las ISSAI, los Presidentes de los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas (OCEX) consideraron una prioridad es-

**CUADRO N.º I****ETAPAS EN LA APROBACIÓN DE LAS GPF-OCEX**

1.º La Conferencia de Presidentes de la Asociación de Órganos de Control Externo Autónomos (ASOCEX) aprueba el plan de trabajo para un semestre, a propuesta de la Comisión Técnica.
2.º La Comisión Técnica elabora borradores de GPF-OCEX y se remiten a todos los OCEX para su distribución interna, solicitando observaciones, sugerencias y comentarios sobre los borradores.
3.º Tras el análisis y consideración de las observaciones recibidas, la Comisión Técnica remite los borradores definitivos de GPF-OCEX a la Conferencia de Presidentes de ASOCEX para que sean objeto de deliberación y, en su caso, aprobación en la siguiente reunión.
4.º Tras su aprobación por la Conferencia de Presidentes de ASOCEX, las guías deben ser aprobadas por los diferentes órganos de gobierno de los OCEX para su entrada efectiva en vigor en cada entidad.
5.º En la misma reunión que aprueba un grupo de guías, se aprueba el plan de trabajo del siguiente semestre para la Comisión Técnica.

tratégica cubrir esa necesidad y acordaron crear, el 24 de marzo de 2015, una Comisión Técnica de los OCEX, formada por cinco auditores de sendos OCEX, con la misión de adaptar las ISSAI y las NIA-ES a las características y peculiaridades de estos órganos de control (López y Minguillón, 2016).

Las nuevas guías de auditoría resultantes del trabajo de dicha Comisión Técnica se llamarían Guías Prácticas de Fiscalización de los OCEX (GPF-OCEX) y además de adaptar las ISSAI y NIA debían intentar introducir, cuando fuera aconsejable, aclaraciones, ejemplos o modelos que facilitaran a los equipos de fiscalización la aplicación de las citadas normas de auditoría.

La Comisión Técnica de los OCEX estableció su tarea con una metodología de funcionamiento muy colaborativa y sencilla, que se sintetiza en el cuadro n.º 1.

Las GPF-OCEX, en general, no representan normas de auditoría totalmente nuevas y originales, ya que son una adaptación de normas técnicas de rango superior ya existentes, las NIA-ES, las ISSAI-ES y las ISSAI (López y Minguillón, 2017). Es decir, principalmente, pretenden ser una ayuda para los auditores públicos a la hora de interpretar, adaptar a las circunstancias del sector público y aplicar lo previsto en estas normas técnicas.

Dentro del objetivo general encomendado a la Comisión Técnica de los OCEX era de importancia crucial la adaptación y elaboración de guías de auditoría para la realización de auditorías o fisca-

lizaciones de cumplimiento, actividad fundamental de los auditores públicos, necesidad que por razones obvias no está atendida en nuestro país ni por el ICAC, ni por el ICJCE. Conviene recordar que la característica clave de este tipo de fiscalizaciones, según se define en la ISSAI 400, es la evaluación para establecer si un determinado tema cumple, en todos los aspectos relevantes, con las regulaciones que rigen a la entidad auditada. Si bien la auditoría de cumplimiento algunas veces se realiza como una actividad de auditoría independiente, también es habitual efectuarla junto con una auditoría financiera (un enfoque referido como auditoría de regularidad), así como para incorporar elementos de la auditoría de cumplimiento en las auditorías de desempeño.

A este respecto, algunas de las GPF-OCEX pueden tener una gran relevancia por integrar en un único documento normas de distinto origen, con interpretaciones y aclaraciones para su aplicación, por ejemplo la GPF-OCEX 4001, o por representar novedades de utilidad para los auditores públicos, como por ejemplo la GPF-OCEX 4320, que se comentan más adelante.

En este contexto, el objetivo central de este artículo es hacer un análisis de las normas de auditoría aplicables por los OCEX, es decir las NIA-ES / ISSAI-ES y las GPF-OCEX, referidas a las fiscalizaciones de cumplimiento. Con ello se pretende facilitar a los lectores, en general auditores públicos, el reconocimiento de los elementos y conceptos básicos contenidos en estas normas para enlazarlas con sus prácticas de auditoría.

Para ello el trabajo se estructura, tras esta introducción, en una segunda sección que repasa las principales normas técnicas de auditoría relativa a los informes de auditoría de cumplimiento. La sección tercera explica cómo distinguir los conceptos de seguridad razonable y seguridad limitada, de gran relevancia para entender adecuadamente el contenido y alcance de los informes de fiscalización. En la cuarta sección, se analizan aspectos esenciales del proceso de planificación de una fiscalización de cumplimiento, tales como el objeto de la fiscalización, los criterios de auditoría, la evaluación del control interno o el riesgo de auditoría. La sección quinta se dedica a la consideración del concepto de importancia relativa o materialidad durante el proceso de fiscalización. En la sexta sección, en primer lugar, se estudia la importancia de la obtención de evidencia para reducir el riesgo de auditoría y soportar las conclusiones y la opinión, para seguidamente analizar las características y estructura de los informes de auditoría de cumplimen-

to. Finalmente, la séptima sección centra su atención en los requisitos que han de cumplir las recomendaciones y en la necesidad de su seguimiento.

## **2. LAS NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LA FISCALIZACIÓN DE CUMPLIMIENTO Y LAS GUÍAS PRÁCTICAS DE FISCALIZACIÓN DE LOS OCEX**

En general, las normas reguladoras del mandato de los OCEX establecen que sus informes de fiscalización, de acuerdo con el alcance del trabajo, tendrán como objetivos:

- a) Determinar si la información financiera se presenta adecuadamente, de acuerdo con los principios contables que le son de aplicación.
- b) Determinar si se ha cumplido con la legalidad vigente en la gestión de los fondos públicos.

Además, los informes deberán contener, en su caso, un detalle sucinto de las infracciones, los abusos o presuntas irregularidades que se hayan observado.

- c) Evaluar si la gestión de los recursos humanos, materiales y de los fondos presupuestarios se ha desarrollado de forma económica y eficiente.
- d) Evaluar el grado de eficacia en el logro de los objetivos previstos.

Para atender este mandato legal, y en particular el que se cita en el apartado b) comprensivo de las fiscalizaciones de cumplimiento, se dispone como normas técnicas básicas la ISSAI-ES 100 Principios fundamentales de fiscalización del sector público y, más específicamente, la ISSAI-ES 400 Principios fundamentales de la fiscalización de cumplimiento. INTOSAI emitió también otras directrices relacionadas. El cuadro n.º 2 resume las normas, vigentes hasta 2016, concernientes a las responsabilidades de los auditores en relación con las fiscalizaciones de cumplimiento y su encuadre en las GPF-OCEX que se comentan a continuación.

El pasado mes de diciembre de 2016 INTOSAI aprobó una serie de nuevas ISSAI, y entre ellas en lo que interesa a este artículo, la ISSAI 4000 que actualiza la vigente hasta entonces y a las ISSAI 4100 y 4200. Puesto que está fundamentada en la vigente ISSAI

**CUADRO N.º 2**  
**NORMAS RELATIVAS A LAS FISCALIZACIONES DE CUMPLIMIENTO**

Materia	ISSAI	ISSAI-ES	GPF-OCEX
Principios de la fiscalización de cumplimiento	400	400	4001
Directrices para la auditoría de cumplimiento. Introducción general	4000(1)	4000	
Directrices para las auditorías de cumplimiento realizadas separadamente de la auditoría de estados financieros	4100		
Directrices para las auditorías de cumplimiento asociadas a una auditoría de estados financieros	4200		
La importancia relativa en las fiscalizaciones de cumplimiento de la legalidad			4320
Responsabilidades del auditor en la fiscalización con respecto al fraude	1240		1240
Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros	1250		1250

(1) Aprobada varios años antes de la ISSAI 400, quedó obsoleta al aprobarse esta.

400 no va a provocar cambios sustanciales en la GPF-OCEX 4001, no obstante, la Comisión Técnica de los OCEX tiene previsto revisarla y actualizarla en lo que sea preciso.

Pasamos a comentar sucintamente las principales normas técnicas de auditoría relativa a los informes de auditoría de cumplimiento.

### **GPF-OCEX 1250. Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros**

Esta guía adapta la ISSAI 1250 y la NIA-ES 250 «Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros» a las circunstancias de los OCEX y proporciona orientaciones adicionales sobre la misma.

La NIA-ES 250 establece la obligación del auditor de considerar las disposiciones legales y reglamentarias en una auditoría de estados financieros, pero no se aplica a otros trabajos de auditoría en los que el auditor se ha comprometido expresamente a analizar el cumplimiento de leyes y reglamentos e informar separadamente de ellos.

Puesto que las fiscalizaciones de regularidad (que incluyen los objetivos a+b antes mencionados) o las de cumplimiento de la legalidad (que comprenden solo el objetivo b) son las que con mayor

frecuencia se abordan por los auditores de los OCEX, resultan aplicables la ISSAI-ES 400 y la GPF-OCEX 4001. De esta forma, la aplicación de la GPF-OCEX 1250, requerida en las auditorías exclusivamente financieras (que comprenden solo el objetivo a), será poco habitual en los trabajos de los OCEX.

Tal como recoge la ISSAI-ES 200, se distingue entre dos grupos de normas y se establece, en coherencia también con la NIA-ES 250, que el auditor debe identificar los riesgos de incorrección material debidos al incumplimiento directo y significativo de leyes, reglamentos u otras disposiciones y debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada relativa al cumplimiento de las leyes y reglamentos que puedan tener un efecto directo y significativo en la determinación de los importes materiales y la información a revelar en los estados financieros. El auditor también aplicará procedimientos de auditoría con el fin de ayudar a identificar casos de incumplimiento de otras disposiciones legales y reglamentarias que no tienen un efecto directo sobre la información incluida en los estados financieros, pero cuyo cumplimiento puede ser fundamental para los aspectos operativos del negocio, para la capacidad de la entidad de continuar con su actividad, o para evitar sanciones que puedan tener un efecto material en los estados financieros (por ejemplo, el cumplimiento de los términos de una licencia de explotación, el cumplimiento de requerimientos legales de solvencia, o el cumplimiento de normas medioambientales, etc).

Dada la amplitud y complejidad del entorno normativo público es esencial el mantenimiento de un adecuado escepticismo profesional durante una auditoría, tal como requiere la ISSAI-ES 200.

Si el auditor detecta un incumplimiento y concluye que tiene un efecto material sobre los estados financieros, y que no ha sido adecuadamente reflejado en ellos, se deberá expresar una opinión con salvedades o una opinión desfavorable sobre los estados financieros.

Como se ha comentado, y señala la ISSAI 1250, en una auditoría financiera en el sector público los objetivos van más allá de la emisión de una opinión sobre si los estados financieros han sido elaborados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable (es decir, el alcance de las NIA-ES). El mandato de auditoría de un OCEX puede contener objetivos adicionales, entre ellos obligaciones de auditoría o de información, cuando los auditores del sector público hayan detectado falta de

conformidad con las normas en cuestiones presupuestarias o de rendición de cuentas. El enfoque más amplio de información en el sector público puede, por ejemplo, incluir la obligación de expresar una opinión separada respecto al cumplimiento de la entidad auditada con las leyes y reglamentos o informar de los casos de incumplimiento. Estos objetivos adicionales se tratan en la GPF-OCEX 4001.

### **GPF-OCEX 4001. Las fiscalizaciones de cumplimiento de la legalidad**

La finalidad de esta guía es proporcionar un conjunto de normas y directrices para llevar a cabo fiscalizaciones de cumplimiento de la legalidad, cualquiera que sea su objeto o alcance, pudiendo abordarse a través de diferentes enfoques de auditoría y formatos de informes.

Las fiscalizaciones de cumplimiento forman parte de las competencias atribuidas a los OCEX. Dependiendo de sus competencias y/o del alcance del trabajo, los OCEX pueden realizar fiscalizaciones conjuntas incorporando aspectos financieros, de cumplimiento y/o de gestión. En tales casos, es necesario cumplir con las normas fundamentales para cada tipo de fiscalización.

Con objeto de facilitar la aplicación de las normas técnicas por parte de los auditores de los OCEX, se han integrado en una única guía las disposiciones relevantes de las ISSAI-ES 400 y 4000 y de las ISSAI 4100 y 4200. En ella se recoge de forma integrada todos los aspectos de una fiscalización de cumplimiento en las distintas fases del proceso, desde la planificación hasta la emisión del informe, y los integra dándoles coherencia entre sí y con otras materias específicas tratadas en otras guías, como las relacionadas con el fraude (véase la GPF-OCEX 1240) y la materialidad (véase las GPF-OCEX 1230 y 4320).

Uno de los aspectos más destacables es la importancia que se concede, en línea con lo establecido en la ISSAI-ES 400, a los denominados criterios de auditoría, como puntos de referencia o parámetros con los que se contrasta el objeto de la fiscalización de manera coherente y razonable. Las ISSAI destacan con frecuencia la necesidad de aplicar criterios adecuados al evaluar los aspectos de regularidad y comportamiento de una entidad. La razón es que la calidad de una opinión y conclusión en las auditorías de cumplimiento depende en gran medida de la forma en que los auditores establecen y aplican los criterios de auditoría en su trabajo. En este

sentido, conviene recordar que, conforme al marco de referencia de las ISSAI, en las normas de cumplimiento se necesitan dos tipos de criterios. De un lado, los que están basados en disposiciones legales y normativas establecidas y, de otro, aquellos que capturan los aspectos relacionados con la gestión o comportamiento (IDI, 2014)

Otro aspecto a destacar de la guía, desde un punto de vista práctico, es la incorporación de una serie de modelos o ejemplos de informes de fiscalización de legalidad y de regularidad, en línea con los modelos incluidos en las GPF-OCEX sobre informes de auditoría financiera. Su finalidad además de dar coherencia interna a las distintas guías, es proporcionar un cierto grado de homogeneidad a la estructura y contenido de los informes de regularidad de los OCEX, que deben basarse en lo previsto en esta guía.

### **GPF-OCEX 4320. Guía sobre la importancia relativa en las fiscalizaciones de cumplimiento de la legalidad**

La relevancia indiscutible que el concepto de importancia relativa tiene en las auditorías financieras no es menor en el caso de las auditorías de cumplimiento de la legalidad, tal como queda reflejado en la ISSAI-ES 400 cuando establece que los auditores deben considerar el umbral de importancia relativa o materialidad durante todo el proceso de la fiscalización<sup>1</sup>. Sin embargo, a pesar de ello, resulta llamativa la escasez, por no decir ausencia casi total, de guías que orienten a los auditores a la hora de calificar la importancia y trascendencia para el informe de los incumplimientos de la normativa observados en las fiscalizaciones.

¿Son todos los incumplimientos de una norma igual de importantes? La sensatez y el sentido común nos llevan a responder de inmediato que no todos los incumplimientos de alguno de los miles de artículos de las múltiples leyes, reglamentos y otras disposiciones aplicables al sector público tienen la misma importancia y trascendencia.

Así, la GPF-OCEX 4320 pretende dar una respuesta a dicha pregunta y orientar, tanto en la evaluación de los incumplimientos observados, como sobre las consecuencias en el informe de fiscalización de tales incumplimientos.

Por su importancia, más adelante dedicamos un apartado a desarrollar este tema.

---

<sup>1</sup> ISSAI-ES 400, párrafo 43.

## **GPF-OCEX 1240. Responsabilidades del auditor en la fiscalización con respecto al fraude**

Esta Guía práctica de fiscalización desarrolla la ISSAI-ES 200 y adapta la NIA-ES 240 y la ISSAI 1240 a las circunstancias de los OCEX, y proporciona orientaciones adicionales sobre las «Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude».

La NIA-ES 240 constituye una de las normas técnicas más importantes en el conjunto de las actuales NIA-ES y de las ISSAI. Aunque proporcionaría por sí sola materia para escribir uno o varios artículos monográficos (ver Minguillón Roy, 2014) baste señalar en estas sucintas líneas algunos aspectos destacables de la GPF-OCEX 1240:

- El mandato prácticamente generalizado que establecen las leyes reguladoras de los OCEX respecto de las obligaciones para fiscalizar e informar de aspectos relacionados con el cumplimiento de la normativa y con las infracciones, los abusos o presuntas irregularidades o fraude que se hayan observado.
- Aun cuando la detección de un fraude no es el principal objetivo de una fiscalización, los auditores deben incluir factores de riesgo de fraude en sus valoraciones de riesgo y permanecer alertas a las señales de fraude al llevar a cabo su trabajo.
- Aunque solo un órgano judicial puede decidir si una operación concreta es ilegal, los auditores del sector público tienen la obligación de evaluar si las operaciones que fiscalizan resultan conformes o no con las leyes y los reglamentos aplicables.
- El auditor no es responsable de «probar» el fraude, esto es tarea del Ministerio Fiscal. El auditor solo es responsable de notificar casos de sospechas o indicios de fraude razonablemente fundadas; probar si las sospechas de fraude están bien fundamentadas es función de los fiscales. No obstante, debe evitarse poner de manifiesto sospechas gratuitas o infundadas.
- Se establecen unas orientaciones generales sobre cómo proceder ante posibles indicios de responsabilidad contable o penal, que deberán ser desarrollados y concretados de acuerdo con la normativa de cada OCEX.
- Se han tenido en cuenta también algunos aspectos de la guía de auditoría sobre el fraude del Tribunal de Cuentas Europeo.

### 3. SEGURIDAD RAZONABLE Y SEGURIDAD LIMITADA EN LAS FISCALIZACIONES DE CUMPLIMIENTO

Una de las cuestiones clave que se deben determinar al programar una fiscalización de cumplimiento, ya que afecta a todo el proceso de planificación, ejecución y emisión del informe, es el tipo de seguridad que se va a proporcionar con el informe: seguridad razonable o seguridad limitada.

Las ISSAI-ES 100 y 400 aprobadas por los presidentes de las ICEX el 27 de junio de 2014 distinguen entre estos dos grandes tipos de trabajos, según cuál sea el grado de seguridad que los auditores son capaces de obtener y de trasladar a los destinatarios de los informes.

La fiscalización de cumplimiento podrá tener un objeto más o menos amplio y proporcionará un grado de seguridad razonable o limitada, en función de los objetivos y alcance definidos, los procedimientos de obtención de evidencia y el formato de informe. De esta forma, los dos niveles de seguridad que se puede alcanzar son:

- La **seguridad razonable**. Es alta, pero no absoluta e indica que, en opinión del auditor, la entidad fiscalizada cumple o no, en todos los aspectos significativos, con los criterios establecidos.

La conclusión de fiscalización se expresa de manera positiva, dando a conocer que, en opinión del órgano fiscalizador, la materia sometida a fiscalización cumple o no con todos los aspectos importantes o, cuando sea relevante, que la información sobre la materia fiscalizada proporciona una imagen fiel de conformidad con los criterios aplicables.

Normalmente la seguridad razonable requiere una mayor evidencia de auditoría que la seguridad limitada, lo que a menudo implica unos procedimientos de auditoría más amplios que incluyan, por ejemplo, la evaluación del riesgo, una comprensión más profunda del contexto de la entidad, la evaluación del diseño del sistema de control interno, etc.

- La **seguridad limitada**. Indica que nada ha llamado la atención del auditor para que considere que la entidad no cumple con el marco legal.

Cuando se proporciona una seguridad limitada, la conclusión de fiscalización señala que, de acuerdo con los procedi-

mientos realizados, el órgano fiscalizador no ha obtenido evidencia para concluir que el asunto fiscalizado no cumple con los criterios aplicables.

Si se hubieran observado incumplimientos de los criterios o incorrecciones materiales se señalarán como conclusiones del informe, pero no se emitirá una «opinión global» sobre la materia fiscalizada.

Los procedimientos realizados en una fiscalización de seguridad limitada son reducidos en comparación con los que se requieren para obtener una seguridad razonable, pero se espera que el nivel de seguridad sea, conforme al juicio profesional del auditor, significativo para los destinatarios del informe. Un informe de seguridad limitada debe transmitir el carácter limitado de la seguridad proporcionada.

De forma muy sintética podemos decir que en una fiscalización de seguridad razonable, el OCEX debe realizar todo el trabajo de auditoría preciso, de acuerdo con las ISSAI-ES, que le permita obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para emitir una opinión profesional fundamentada en la evidencia obtenida respecto de la materia fiscalizada (por ejemplo sobre la gestión contractual de un ayuntamiento en el ejercicio 2016).

En una auditoría de seguridad limitada, no se realizan todos los procedimientos de auditoría que permitirían emitir esa opinión de carácter global sobre la materia fiscalizada.

Como señala el *Manual de Implementación de las ISSAI: Auditoría de Cumplimiento* (IDI, 2014), conducir una auditoría de seguridad razonable o limitada es una decisión estratégica que la entidad fiscalizadora debe tomar después de evaluar, entre otros, los siguientes factores: *a)* Las necesidades del usuario previsto; *b)* El estado del ambiente de control interno de la entidad auditada; *c)* La disponibilidad y acceso a la información; *d)* La competencia de los auditores; *e)* La disponibilidad de recursos.

Los destinatarios o usuarios previstos<sup>2</sup> de un informe de fiscalización tienen diferentes necesidades y por tanto al determinar el nivel de seguridad que se va a proporcionar y el modo en que esta

---

<sup>2</sup> Según el párrafo 102 de la nueva ISSAI 4000, los usuarios previstos son las personas para quienes el auditor elabora el informe de auditoría de cumplimiento.

seguridad se va a comunicar, el auditor deberá identificar al usuario o los usuarios previstos y tener en cuenta sus necesidades. Pueden ser los órganos legislativos, órganos con facultades de gobernanza, la fiscalía, los medios de comunicación o el público en general. Resulta evidente que, la fiscalización de cumplimiento que se lleva a cabo obteniendo un alto nivel de confianza incrementa la seguridad del destinatario en la información proporcionada por el auditor. No obstante, si existiera una necesidad de los usuarios de obtener resultados inmediatos, sin requerir una profundización en los sistemas y controles, podría convenir realizar una fiscalización de seguridad limitada.

Normalmente, los órganos fiscalizadores tienen acceso o capacidad para acceder a la información necesaria para la realización de sus informes, aunque pueden darse situaciones de limitación o inexistencia de información, sin que se esté en posición de rechazar el mandato. En estas situaciones, es probable que las limitaciones de información lleven a una fiscalización de seguridad limitada.

Las entidades fiscalizadoras han de considerar el conocimiento, habilidades y experiencia de los equipos de auditoría a la hora de decidir sobre el alcance de la auditoría y el nivel de seguridad que va a dar, ya que, probablemente, las auditorías de seguridad razonable y limitada requieran auditores con diferentes capacidades (por ejemplo, conocimientos especializados en muestreo estadístico que, para una fiscalización de seguridad razonable, permita usar un enfoque sistemático para llegar a una conclusión general acerca del objeto de la revisión; o expertos en auditoría informática, necesarios en un entorno de contratación electrónica).

La disponibilidad de recursos es un factor que también puede condicionar la elección del tipo de seguridad de una fiscalización. Normalmente, las fiscalizaciones de seguridad razonable consumen más tiempo y recursos en comparación con una fiscalización de seguridad limitada realizada para el mismo objeto de la revisión y con similar alcance. Este hecho pudiera dar lugar, en un escenario de limitación de recursos, a una intensificación, no siempre justificada si consideramos las necesidades de los usuarios o la importancia relativa y el riesgo, de las fiscalizaciones de seguridad limitada.

En cualquier caso, la ISSAI-ES 100 exige que en el informe de fiscalización se señale claramente cuál es el grado de seguridad ob-

tenido, al establecer como uno de los elementos esenciales del trabajo que ese grado de seguridad se comunique de forma transparente al destinatario del informe de fiscalización. Esto, dicho de una forma sencilla, quiere decir que los informes deben explicar de la forma más clara posible y sin ambigüedades, cuáles han sido los objetivos, el alcance, los procedimientos de auditoría aplicados y/o omitidos y las conclusiones u opiniones de fiscalización.

#### **4. PLANIFICACIÓN: OBJETO DE LA FISCALIZACIÓN Y CRITERIOS DE AUDITORÍA**

La planificación de una fiscalización de cumplimiento generalmente contiene dos elementos básicos. De un lado, la estrategia general para el alcance y ejecución de la auditoría y, de otro, el plan de auditoría que, basado en la estrategia, muestra un enfoque detallado y los pasos a seguir de acuerdo a la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos a seguir.

La finalidad de la estrategia de auditoría es determinar una respuesta eficaz a los riesgos de incumplimiento y las respuestas previstas a los riesgos específicos se recogerán en el plan y los programas de auditoría. Tanto la estrategia como el plan de auditoría deberán estar documentados por escrito.

La planificación no constituye una fase de la auditoría separada de las demás, sino un proceso continuo e iterativo. La estrategia y el plan de auditoría habrán de actualizarse cuando sea necesario durante todo el proceso. Una muestra de los diversos elementos a incluir en el proceso de planificación puede verse en el cuadro nº. 3.

La determinación del objeto de la revisión es uno de los primeros pasos en la planificación de una fiscalización de cumplimiento; es preciso identificar adecuadamente el alcance de la auditoría de cumplimiento con fines de planificación. Y, en este sentido, el ámbito objetivo de la fiscalización, que podrá ser general o específico, dependerá de las competencias de los OCEX, de la normativa reguladora y de los objetivos de la auditoría. En algunos casos la materia controlada estará fijada en una disposición legal o en el mandato de auditoría, mientras que en otros casos su elección responde a una decisión estratégica de la OCEX o de los auditores del sector público. En su determinación, el auditor debe aplicar su juicio y escepticismo profesional y considerar el umbral de importancia relativa y el riesgo.

## CUADRO N.º 3

## ASPECTOS A CONSIDERAR EN LA PLANIFICACIÓN

<ul style="list-style-type: none"> <li>Las características de la auditoría que definen su alcance, incluyendo las características del objeto de la revisión y los criterios.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>El ambiente de control y el control interno de la entidad.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Los tiempos esperados y la naturaleza de la comunicación requerida.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>La identificación de los usuarios previstos y sus necesidades de información, así como las consideraciones sobre la importancia relativa y los componentes del riesgo de auditoría.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Si el conocimiento adquirido en otras auditorías realizadas por el auditor para la parte responsable es relevante.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>El grado con el que el riesgo de fraude es relevante para la auditoría.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>El proceso de auditoría.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>El impacto del área de auditoría interna.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>El conocimiento que el auditor tiene de la parte responsable y su ambiente, incluyendo el riesgo de que el objeto de la revisión pueda no cumplir con los criterios.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>La naturaleza, oportunidad y los recursos necesarios para realizar la auditoría, como por ejemplo el personal y los conocimientos necesarios, incluyendo la naturaleza y el grado de participación de expertos en la materia.</li> </ul>

Fuente: IDI, 2014: 40

Las disposiciones normativas son el elemento más importante de la fiscalización de cumplimiento, ya que la estructura y contenido de las normas conforman los criterios objetivos de la auditoría y, por lo tanto, son la base para la ejecución de los trabajos de fiscalización. A partir de dichos criterios se formularán los resultados y conclusiones de la fiscalización.

Otro de los pasos iniciales y esenciales en el proceso de planificación consiste en la identificación de los criterios, normalmente basados en las principales normas aplicables. Como ya se ha señalado, los criterios, son los puntos de referencia o parámetros con los que se contrasta el objeto de la fiscalización de manera coherente y razonable. Sin el marco de referencia que proveen los criterios adecuados, cualquier conclusión está abierta a interpretación individual y posibles malentendidos. Para que sean adecuados, los criterios de la fiscalización de cumplimiento deben ser relevantes, independientes, completos, objetivos, comprensibles, comparables, aceptables y accesibles<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> Según la ISSAI 4100, párrafo 44:

— Relevantes: son criterios pertinentes, que responden de forma significativa a las exigencias de información y decisión de los destinatarios del informe de auditoría.

Los auditores del sector público se asegurarán de que los criterios aplicables reflejan convenientemente los aspectos relevantes o significativos de la normativa fiscalizada. Cuando la auditoría tenga un alcance limitado y abarque sólo algunas partes de una ley o un reglamento, este alcance limitado debe hacerse constar claramente en el informe del auditor.

Por otra parte, un conocimiento adecuado de la entidad auditada exige que los auditores conozcan en detalle sus controles internos. Conocer el control interno forma parte de la comprensión de la entidad y de la materia controlada. Los auditores necesitan tener una visión clara del funcionamiento del objeto de la revisión a través de la evaluación del entorno de control y del sistema de control interno, compuesto de políticas, estructuras, procedimientos, procesos, tareas y otros factores que ayudan a la entidad fiscalizada a responder de forma apropiada a los riesgos de incumplimientos de los requisitos (GAO, 2014; IIA, 2012). Los Principios fundamentales de auditoría establecen que, al ejecutar una auditoría, los auditores del sector público están obligados a examinar y evaluar el grado de fiabilidad del control interno. En la fiscalización de cumplimiento, esta obligación implica examinar y evaluar los con-

- 
- Independientes: son criterios fiables, que dan lugar a conclusiones razonablemente coherentes como las que obtendría otro auditor aplicando los mismos criterios en las mismas circunstancias.
  - Completos: son criterios suficientes para los fines de la auditoría y que no omiten factores pertinentes; además son significativos y facilitan a los destinatarios una visión práctica para sus exigencias de información y decisión.
  - Objetivos: son criterios neutrales, que no responden a prejuicios del auditor o de la dirección de la entidad auditada, lo que significa que no pueden ser tan informales que la evaluación del cumplimiento resulte muy subjetiva y lleve a otros auditores del sector público a alcanzar una conclusión muy dispar.
  - Comprensibles: son criterios claros que permiten llegar a conclusiones precisas y fáciles de entender por los destinatarios y que no dan pie a interpretaciones ampliamente divergentes.
  - Comparables: son criterios coherentes con los empleados en trabajos similares de otros ICEX y los utilizados en anteriores informes del OCEX.
  - Aceptables: son criterios que en principio pueden admitir expertos independientes, las entidades fiscalizadas, el poder legislativo, los medios de comunicación y la ciudadanía en general. Por ejemplo la jurisprudencia del Tribunal Supremo.
  - Accesibles: son criterios a los que pueden acceder los destinatarios para entender la naturaleza del trabajo de fiscalización realizado y el fundamento del informe.

En la nueva ISSAI 4000 (2016) se recogen en el párrafo 118.

troles que sirven de apoyo a la dirección en el cumplimiento de leyes y reglamentos.

De igual forma, los auditores deben considerar el riesgo de auditoría a lo largo de toda la fiscalización, con la finalidad de reducirlo a un nivel aceptable (González Tallón, 2013). Teniendo en cuenta el alcance y objetivos de la fiscalización, así como las características de la entidad fiscalizada, el auditor debe realizar una valoración de riesgos para determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría a llevar a cabo. La valoración de riesgos empieza por identificar aquellos de incumplimiento con leyes y reglamentos, y a continuación revisar los controles internos y la forma en que estos riesgos son manejados por la entidad, con el propósito de identificar las áreas que están más expuestas a riesgos de incumplimiento y, en lógica, hacer una asignación eficiente de los recursos de la auditoría a aquellas áreas consideradas esenciales. En el cuadro n.º 4 se recogen posibles enfoques de auditoría de acuerdo al riesgo.

En cualquier caso, los auditores deben considerar el riesgo de fraude. Aun cuando la detección de un fraude no es el principal objetivo de una fiscalización de cumplimiento, los auditores deben

**CUADRO N.º 4**

**PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA EN RESPUESTA AL RIESGO INHERENTE**

Riesgo inherente	Respuesta al riesgo	Enfoque de auditoría
Alto	Bajos niveles de control	El enfoque de auditoría se basará en pruebas detalladas de mayor extensión y se formularán recomendaciones para la mejora del control interno. Mayor atención a los riesgos de fraude.
Alto	La evaluación de los controles es positiva.	Enfocarse en obtener la seguridad de que los controles siguen operando como deben y de que hay consistencia en la gestión de riesgos.
Bajo	Bajos niveles de control que pueden ser aceptados conscientemente por la dirección	El enfoque de auditoría se basará en pruebas detalladas.
Bajo	Buen nivel de control	Enfocar la respuesta de la auditoría en los aspectos de cumplimiento.
<p>Si el auditor identifica riesgos de incumplimiento de importancia relativa, deberá desarrollar una respuesta general a tales riesgos.</p> <p>El auditor deberá diseñar procedimientos adicionales de auditoría, incluyendo pruebas de detalle (lo cual puede incluir el examen de las operaciones) para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada acerca del cumplimiento de la entidad con cada uno de los requisitos aplicables en respuesta a los riesgos de incumplimiento.</p>		

Fuente: IDI, 2014: 49 y elaboración propia.

incluir factores de riesgo de fraude en sus valoraciones de riesgo y permanecer alertas a las señales de fraude al llevar a cabo su trabajo. Los auditores de los OCEX identificarán y valorarán el riesgo de fraude y obtendrán evidencia suficiente y apropiada en relación con los riesgos de fraude detectados mediante la aplicación de los procedimientos de auditoría previstos en la GPF-OCEX 1240.

## **5. MATERIALIDAD O IMPORTANCIA RELATIVA**

Como venimos señalando, dentro de los mandatos de los OCEX se incluyen las fiscalizaciones de cumplimiento de legalidad, que se llevan a cabo evaluando si las actividades, operaciones financieras y presupuestarias e información cumplen, en todos los aspectos significativos, con las normas que rigen a la entidad auditada<sup>4</sup>. Por tanto, los auditores del sector público planificarán y ejecutarán la auditoría con el fin de determinar si la información acerca de la materia fiscalizada resulta conforme, en todos los aspectos significativos, con los criterios establecidos. Y, a este respecto, los auditores deben considerar el umbral de importancia relativa o materialidad durante todo el proceso de la fiscalización (planificación, evaluación de la evidencia obtenida y la repercusión de los actos de incumplimiento detectados, y presentación de los resultados de la fiscalización). Es decir, se debe determinar el límite máximo tolerable de incorrecciones que no se consideran relevantes a efectos de los resultados de la fiscalización, en función de los objetivos establecidos para la misma. La materialidad o importancia relativa comprende factores tanto cuantitativos como cualitativos.

La trascendencia indiscutible que el concepto de importancia relativa tiene en las auditorías financieras no es menor en el caso de las auditorías de cumplimiento de la legalidad. No obstante, a pesar de esta gran relevancia, hay una ausencia casi total de guías que orienten a los auditores a la hora de calificar la importancia y trascendencia para el informe de los incumplimientos de la normativa observados en las fiscalizaciones. Suele ser habitual entre los auditores públicos hacerse la siguiente pregunta: ¿Son todos los incumplimientos, de cualquier norma, igual de importantes? Aunque se pueden encontrar respuestas para todos los gustos, un mínimo de reflexión y una buena dosis de sentido común nos llevan a responder que no todos los incumplimientos de alguna de las miles de prescripciones normativas tienen la misma importancia y tras-

---

<sup>4</sup> Párrafo 9 de la ISSAI-ES 400.

endencia. Parece lógico pensar que, no puede tener la misma importancia el incumplimiento de uno de los principios de contratación, que el que afecta a un artículo de un decreto sobre un aspecto meramente formal, o la desviación de lo dispuesto en una orden ministerial.

La GPF-OCEX 4320 pretende dar una respuesta a la pregunta formulada y orientar a los auditores de los OCEX, tanto en la evaluación de los incumplimientos observados, como sobre las consecuencias en el informe de fiscalización de tales incumplimientos. En esta guía se señala que «al valorar la importancia relativa de un posible incumplimiento debe de tenerse en consideración que las administraciones y los OCEX mismos, deben aplicar el principio de proporcionalidad, el cual exige que los actos de los poderes públicos no rebasen los límites de lo que resulta apropiado y necesario para el logro de los objetivos legítimamente perseguidos por la normativa controvertida».

Dicho de forma muy abreviada, en aplicación de dicho principio de proporcionalidad, en la guía se clasifican los distintos incumplimientos en tres categorías<sup>5</sup> (una vez descartados aquellos que se consideren claramente insignificantes): leves o poco significativos, significativos y graves o muy significativos

Los criterios aplicados para categorizar los incumplimientos de esta manera son muy similares a los utilizados en el Informe especial n.º 10 del Tribunal de Cuentas Europeo, de 16 de junio de 2015, «Necesidad de intensificar los esfuerzos para resolver los problemas de contratación pública que afectan al gasto de la UE en el ámbito de la cohesión», en el que clasifica los incumplimientos en graves, significativos y leves.

En la GPF-OCEX 1320, *Guía sobre la importancia relativa en las auditorías financieras*, se define una incorrección como claramente insignificantes como el importe por debajo del cual no es necesario acumularlas porque el auditor espera que su acumulación no tendrá un efecto material sobre los estados financieros. Además, en relación con el cumplimiento de la legalidad un incumplimiento podrá considerarse claramente insignificante, por ejemplo, cuando no afecte a los principios generales, cuando su efecto económico sea claramente insignificante, cuando no tenga efecto en la determinación del adjudicatario de un contrato, en la concesión de una subvención o en la selección de personal, y cuando no se trate de un requisito o trámite esencial o

---

<sup>5</sup> Apartado 7 de la GPF-OCEX 4320.

material. La fijación de este umbral mínimo tiene importancia práctica ya que evita dedicar recursos escasos de los equipos de fiscalización a asuntos que carecen de importancia desde cualquier perspectiva.

En la GPF-OCEX 4320 se establece, tal como se ha señalado, de forma orientativa la clasificación de la importancia relativa de los incumplimientos que se hayan observado, se incluyen aspectos a considerar para realizar tal clasificación y también sus efectos en los informes de fiscalización. En el cuadro n.º 5 se recoge una síntesis de estas cuestiones.

Además de estos criterios de carácter general, en la GPF-OCEX 4320 se dan orientaciones específicas para casos de revisión de la contratación, subvenciones o los gastos de personal de una entidad.

#### CUADRO N.º 5

##### TIPOLOGÍA, CLASIFICACIÓN Y EFECTOS DE LOS INCUMPLIMIENTOS

Tipo de incumplimiento	Leves o poco significativos	Significativos	Graves o muy significativos
Descripción	Incumplimientos de las normas que no son considerados significativos. Con frecuencia de carácter formal, que no incide negativamente en los principios legales aplicables.	Afecta a los principios generales y/o tiene un efecto negativo en las cuentas de carácter significativo. El incumplimiento es aislado y no tiene carácter generalizado. El incumplimiento puede ser debido a una interpretación «controvertida» de la norma.	Los incumplimientos de forma individual o en conjunto afectan a los principios generales y/o tienen un efecto negativo en las cuentas de carácter significativo. Los incumplimientos son causa de nulidad. Los incumplimientos significativos no son casos aislados y tienen carácter generalizado o sistemático. A consecuencia de los incumplimientos se considera que el contrato no se asignó al mejor licitador, la subvención no se concedió a quién le correspondía, etc
Efecto en el informe de fiscalización	No afectará a la opinión, que será favorable o positiva. Los incumplimientos, no significativos, se podrán poner en un anexo.	La opinión o conclusión será favorable con salvedades. Los incumplimientos se deberán señalar en los fundamentos de la opinión o en las conclusiones.	La conclusión será negativa o se denegará la opinión. Los incumplimientos se deberán señalar en los fundamentos de la opinión o en las conclusiones.

Fuente: GPF-OCEX 4320; P11.

**CUADRO N.º 6****FACTORES PARA CONSIDERAR SI EL INCUMPLIMIENTO ES SIGNIFICATIVO**

- La materialidad cuantitativa del incumplimiento.
- La jerarquía legal de la norma vulnerada.
- Los objetivos de la fiscalización.
- Los importes analizados podrán ser monetarios o medidos de forma cuantitativa como, por ejemplo, el número de ciudadanos o de entidades afectadas, los retrasos respecto del plazo establecido, etc.
- Las circunstancias y la naturaleza del incumplimiento.
- Los posibles efectos y consecuencias del incumplimiento.
- Las necesidades y expectativas del poder legislativo, los ciudadanos y los demás destinatarios del informe de auditoría.
- La visibilidad y carácter sensible del programa en cuestión.
- El grado de extensión/intensificación del incumplimiento.
- Las causas o motivación tras el incumplimiento.

Fuente: GPF-OCEX 4320: P5

En general, deben distinguirse entre trámites o requisitos formales y otros materiales o esenciales. Los requisitos materiales son estrictos y no admiten flexibilidad. Los requisitos formales, sin embargo, no son tan rigurosos y no son causa para rechazar una determinada actuación. De acuerdo con el principio de proporcionalidad, el incumplimiento de un requisito o trámite meramente formal podrá considerarse un incumplimiento leve. El incumplimiento de un requisito o trámite material o esencial será considerado bien significativo o bien grave.

En cualquier caso, y sujeto a su mandato legal, el auditor debe hacer uso de su criterio o juicio profesional al valorar la importancia relativa de las incidencias detectadas. En el cuadro n.º 6 se recogen una serie de factores al emplear el juicio profesional, recogidos en la Guía, para determinar si el incumplimiento es significativo.

Por otra parte, hay que considerar que, determinadas cuestiones pueden ser consideradas materiales a un nivel de valor o incidencia que resulte inferior al exigido con carácter general, como por ejemplo, en casos de<sup>6</sup>:

- a) Fraude.
- b) Incumplimiento o comisión de actos ilícitos de carácter intencionado.

---

6 Apartado 80 de la ISSAI 4200.

- c) Presentación de información incorrecta o incompleta a la dirección, al auditor o al poder legislativo (ocultación).
- d) Resistencia intencionada a las peticiones de seguimiento cursadas por la dirección, los organismos competentes o los auditores.
- e) Operaciones o actos realizados a sabiendas de la falta de fundamento jurídico para realizarlos.

En síntesis, consideramos que, la GPF-OCEX 4320 representa una importante novedad en el ámbito de la auditoría pública sobre un aspecto de la máxima importancia en la actividad de los OCEX. Esta Guía debe leerse conjuntamente con la GPF-OCEX 1320 y la GPF-OCEX 4001, con las que está plenamente integrada.

## **6. EVALUACIÓN DE LA EVIDENCIA DE AUDITORÍA, FORMULACIÓN DE CONCLUSIONES Y CONTENIDO DEL INFORME**

La evidencia en auditoría es la información que se usa para llegar a los resultados sobre los cuales se basa la conclusión u opinión del auditor. Los auditores deben obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder alcanzar conclusiones razonables. La naturaleza y las fuentes de la evidencia de auditoría necesaria están determinadas por los criterios, la materia objeto de análisis y el alcance de la auditoría. Después de completar la auditoría, el auditor debe revisar la evidencia para llegar a una conclusión o emitir un dictamen, y debe evaluar si la evidencia obtenida es suficiente y adecuada como para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

El proceso de evaluación requiere tomar en consideración tanto la evidencia que soporte como la que contradiga el informe, conclusión u opinión de auditoría sobre el cumplimiento o incumplimiento. También incluye consideraciones sobre la materialidad. Si la evidencia que se obtiene de una fuente es inconsistente con la obtenida de otra, o si existen dudas sobre la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia, el auditor debe determinar qué modificaciones o ampliaciones, a los procedimientos de auditoría, resolverían la inconsistencia y dudas detectadas y considerarían las implicaciones, si las hubiera, para otros aspectos de la fiscalización.

Al concluir la auditoría, el auditor revisará la documentación de la misma para determinar si la materia objeto de análisis ha sido

analizada de manera suficiente y adecuada. También debe definir si la valoración del riesgo y la determinación inicial de importancia relativa (materialidad) fueron adecuadas a la luz de la evidencia recopilada, o si es necesario revisarlas. Después de evaluar si la evidencia es suficiente y adecuada dado el nivel de seguridad de la auditoría, el auditor debe considerar la mejor manera de formular las conclusiones.

Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, no cabe esperar que los auditores del sector público detecten todos los actos de incumplimiento. La evaluación realizada por los auditores del sector público sobre cuándo se ha producido una desviación del cumplimiento de importancia material deriva de su juicio profesional y comprende el examen del contexto de las operaciones o problemas de que se trate, así como de sus aspectos cuantitativo y cualitativo.

### Los informes de fiscalización

Los Principios fundamentales de fiscalización establecen que al final de cada auditoría debe elaborarse un informe por escrito que ponga de manifiesto de forma adecuada los hallazgos de auditoría. Tanto en su forma como en su contenido, deben estar basados en los principios de integridad, objetividad, oportunidad y sujetos a un procedimiento contradictorio<sup>7</sup>.

La elaboración de los informes constituye una parte esencial de una fiscalización del sector público e implica la notificación de incorrecciones e infracciones, basadas en el trabajo de auditoría realizado, para que puedan adoptarse medidas correctivas y exigirse responsabilidades a quienes estén obligados a asumirlas por su actuación. También incorporarán, si se considera apropiado, recomendaciones constructivas y prácticas para mejorar los procedimientos (Puncheta y Cortés, 2000).

---

<sup>7</sup> El principio de **integridad** requiere que el auditor considere toda la evidencia significativa de la auditoría antes de emitir su informe.

El principio de **objetividad** requiere que el auditor aplique el juicio y escepticismo profesional para garantizar que todos los hechos descritos en los informes sean correctos, y que los resultados y conclusiones se presenten de manera equilibrada y ponderada.

El principio de **oportunidad** implica elaborar el informe en el tiempo debido.

El principio vinculado con el proceso de **alegaciones** implica verificar la exactitud de los hechos con la entidad auditada e incorporar sus respuestas, según corresponda.

Los informes pueden variar entre opiniones breves normalizadas y diferentes formatos de conclusiones, presentados de manera extensa o breve, según las circunstancias. Los informes extensos (denominados a veces «informes especiales sobre una fiscalización de cumplimiento») describen por lo general con detalle los hallazgos y conclusiones de auditoría, con sus posibles consecuencias y también recomendaciones constructivas, mientras que los informes breves resultan más condensados y se caracterizan en general por tener un formato más armonizado.

Son numerosos los factores que pueden influir en el formato del informe de una fiscalización de cumplimiento y entre ellos pueden citarse, aunque no de forma exhaustiva, el mandato de la OCEX, las leyes y los reglamentos aplicables, el objetivo de la fiscalización concreta, la práctica seguida habitualmente para la elaboración de los informes y la complejidad de las cuestiones tratadas. Asimismo, el formato puede depender de las exigencias de los destinatarios previstos, es decir, de si el informe va a someterse al poder legislativo, a los responsables del gobierno de la entidad (el Pleno de un ayuntamiento por ejemplo) o a otros interesados.

Sin embargo, un cierto grado de consistencia puede ayudar a sus destinatarios a entender el trabajo de fiscalización realizado y las conclusiones resultantes, así como a detectar circunstancias inusuales cuando se produzcan. Por esta razón La GPF-OCEX 4001 incorpora dos anexos con doce modelos-ejemplos orientativos de informes de cumplimiento y de regularidad.

Con independencia de su formato, el informe debe estar completo, ser preciso, objetivo, concluyente y tan claro y conciso como la materia objeto de análisis lo permita. Asimismo, se deben describir todas las limitaciones al alcance de la auditoría. El informe debe manifestar claramente la relevancia de los criterios utilizados y el nivel de seguridad proporcionado. Y, cuando se presenta una opinión, el auditor debe indicar si está o no modificada basándose en la evaluación de la materialidad y la generalización de las incorrecciones detectadas.

Los informes de las auditorías de cumplimiento, en general, deben incluir los siguientes elementos (aunque no necesariamente en el mismo orden):

1. Título.
2. Destinatario.
3. Introducción.

4. Objetivos y alcance de la fiscalización, incluido el período de tiempo cubierto.
5. Identificación o descripción de la normativa aplicable.
6. Criterios identificados.
7. Responsabilidad del órgano de dirección / de gobierno de la Entidad en relación con el cumplimiento de la legalidad.
8. Responsabilidad del Órgano de Control Externo.
9. Identificación de las normas de auditoría aplicadas al trabajo efectuado.
10. Resumen del trabajo realizado / fundamento de la opinión.
11. Opinión / conclusiones.
12. Recomendaciones (cuando corresponda).
13. Alegaciones de la entidad auditada.
14. Fecha del informe.
15. Firma.

Este formato se adaptará al mandato que se establezca en la normativa particular de cada OCEX.

## 7. RECOMENDACIONES Y SU SEGUIMIENTO

Una de las principales finalidades de las fiscalizaciones que realizan las ICEX es contribuir a la mejora de las prácticas de gestión de las entidades públicas. Teniendo en cuenta que los informes no son un fin en sí mismos, las recomendaciones que incorporan, y lo que es más relevante, su seguimiento posterior, constituyen un medio esencial para contribuir a mejorar la gestión del sector público (Herrero González, 2012).

Los Principios fundamentales de fiscalización insisten en la necesidad de que los informes sean constructivos, lo que significa que deben incluir, cuando corresponda y siempre que el mandato dado al OCEX lo permita, recomendaciones destinadas a lograr mejoras. Las recomendaciones deben cumplir, entre otros, los requisitos recogidos en el cuadro n.º 7:

Los auditores públicos, en general, deben hacer un seguimiento a los casos de incumplimiento y de las recomendaciones. Un proceso de seguimiento facilita la implantación eficaz de la acción correctora y proporciona una retroalimentación valiosa a la entidad fiscalizada, a los destinatarios de los informes y al auditor (para la planificación de fiscalizaciones futuras). La necesidad de hacer un seguimiento a los casos de incumplimiento incluidos en informes anteriores variará de acuerdo a la naturaleza de la materia exami-

**CUADRO N.º 7****REQUISITOS DE LAS RECOMENDACIONES DE LOS INFORMES DE FISCALIZACIÓN**

- Han de estar bien fundamentadas y deben añadir valor.
- Deben abordar las causas de las deficiencias y de las debilidades.
- Han de ser redactadas de tal manera que eviten obviedades o que se modifiquen las conclusiones de la fiscalización; y no deben inmiscuirse en las competencias propias de la entidad fiscalizada.
- Debe estar claro qué se plantea en cada recomendación y quién es el responsable de tomar cualquier iniciativa.
- Tienen que ser prácticas y estar dirigidas a las entidades que tengan la responsabilidad y la competencia de aplicarlas.
- Deben ser claras y ser presentadas de una manera lógica y racional.
- Deben estar vinculadas a los objetivos, las observaciones y las conclusiones de la fiscalización.

nada, el incumplimiento identificado y las circunstancias particulares de la fiscalización. En algunos OCEX el seguimiento puede incluir la emisión de informes. En las auditorías que se llevan a cabo regularmente los procesos de seguimiento pueden formar parte de la evaluación de riesgos para años posteriores.

**8. BIBLIOGRAFÍA**

ASOCIACIÓN DE ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO AUTONÓMICOS (ASOCEX) (2016): *Guías Prácticas de Fiscalización de los OCEX*. Disponible en: <http://asocex.es/normativa-de-auditoria> (último acceso: 30/03/2017)

BANG, D.H. (2011): «A study on the improvement of public sector audit standard», *Law Review*, vol. 43, pp. 23-46.

GENERAL ACCOUNTING OFFICE, GAO (2014): *Standards for Internal Control in the Federal Government*. Disponible en: <http://www.gao.gov/products/GAO-14-704G> (último acceso: 30/03/2017)

GONZÁLEZ TALLÓN, J.M. (2013): «El papel de la gestión de riesgos en la auditoría pública. ¿El cuchillo de palo en casa del herrero?», *Auditoría Pública*, n.º 61, pp. 35-44.

HERRERO GONZÁLEZ, E. (2012): «Las recomendaciones en el informe de fiscalización», *Auditoría Pública*, n.º 56, pp. 25-35.

INTOSAI DEVELOPMENT INITIATIVE (2014). *Manual de Implementación de las ISSAI: Auditoría de Cumplimiento*. Disponible en: <http://www>.

- idcommunity.org/3i/index.php/3i-library/cat\_view/15-handbooks/13-handbooks-en-espanol (Último acceso: 30/03/2017)
- INTOSAI (2017). *Directrices generales de auditoría*. Disponible en: <http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/4-directrices-de-auditoria/directrices-generales-de-auditoria.html> (último acceso: 30/03/2017).
- LÓPEZ HERNÁNDEZ, A.M. (2013): «Normas profesionales de la INTOSAI: directrices de auditoría. Aplicación a la actividad fiscalizadora de los Órganos Institucionales de Control Externo Autonómicos», *Auditoría Pública*, n.º 61, pp. 9-24.
- LÓPEZ HERNÁNDEZ, A.M. y MINGUILLÓN ROY, A. (2016): «El informe de auditoría financiera en el marco de las normas internacionales de auditoría del sector público», *Auditoría Pública*, n.º 68, pp. 9-18.
- LÓPEZ HERNÁNDEZ, A.M. y MINGUILLÓN ROY, A. (2017): *La adopción de las Normas Internacionales de Auditoría del Sector Público por parte de los Órganos de Control Externo*, Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid.
- MINGUILLÓN ROY, A. (2014): «Las ICEX deben ser implacables en la lucha contra el fraude», *Auditoría Pública*, n.º 64, pp. 21-34.
- PUNCHETA, M.C y Cortés, J.L. (2000): «Los informes de auditoría en el sector público. Que son y como deberán de ser», *Auditoría Pública*, n.º 22, pp. 35-47.
- THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITOR, IIA (2012): *Supplemental Guidance: The rol of auditing in public sector governance*. Disponible en [https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Public\\_Sector\\_Governance1\\_1\\_.pdf](https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Public_Sector_Governance1_1_.pdf) (último acceso: 30/03/2017).
- TRIBUNAL DE CUENTAS (2015): *Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad*. Disponible en: <http://www.tcu.es/export/sites/default/.content/pdf/NormasManuales/ManualProcedimientos-FiscalizacionRegularidad.pf> (último acceso: 30/03/2017).
- TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO (2012): *Manual de Auditoría Financiera y de Cumplimiento*. Disponible en: [http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/FCAM\\_2012/FCAM\\_2012\\_ES.pdf](http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/FCAM_2012/FCAM_2012_ES.pdf) (último acceso: 30/03/2017).

## Reflexiones acerca de la transparencia como instrumento de mejora de la gestión pública

---

**María José de la Fuente y de la Calle**

Consejera del Tribunal de Cuentas

Vocal de la Comisión de Transparencia y Buen Gobierno

### RESUMEN

Hoy más que nunca la sociedad reclama una actuación pública transparente y demanda organizaciones modelo en su gestión interna y en su actuación, en las que los gestores ofrezcan información sobre su funcionamiento y rindan cuentas, sujetándose al escrutinio público y responsabilizándose de sus acciones. La eficacia, la economía, la eficiencia, el interés general, el fomento de la calidad de los servicios, la diligencia, la responsabilidad y la ética en la gestión pública constituyen parte consustancial de la transparencia entendida en su sentido integral. Así, esta se configura como un mecanismo que permite desencadenar cambios profundos en todos los ámbitos y que redunde en la credibilidad de las organizaciones y del propio sistema, erigiéndose de este modo en principio básico del buen gobierno y de la calidad de las instituciones.

El control constituye un elemento esencial para garantizar la transparencia, a la vez que esta resulta fundamental para el adecuado funcionamiento de las instituciones de control, sin las cuales no hay democracia de calidad. La fiscalización de la gestión pública y la verificación en ella, entre otros aspectos, de la necesaria transparencia deviene esencial en la medida en que no sólo se dirige a comprobar el cumplimiento de la normativa en la materia, sino que contribuye a interiorizar la cultura de su observancia como elemento constitutivo y principio inspirador de la acción pública. El control sólo habrá cumplido su auténtico objetivo cuando redunde efectivamente en la progresiva mejora de la gestión.

La transparencia abre, sin duda, nuevas oportunidades y representa una fortaleza del sistema, generando confianza en los ciudadanos, lo que, a su vez, facilita y dignifica la labor pública.

**PALABRAS CLAVE:** Transparencia, gestión pública, control, fiscalizador, eficacia, eficiencia, ética, responsabilidad y rendición de cuentas.

## ABSTRACT

*Society is now, more than ever, demanding transparent public action and organizations which are models in terms of their internal management and their activities, in which managers offer information about their performance and are also held accountable, whilst also being subject to public scrutiny and considered responsible for their actions. Effectiveness, economy, efficiency, public interest, fostering service quality, due diligence, accountability and ethics in public management are inherent to transparency in the truest sense of the term. Thus, transparency becomes a mechanism that triggers deep changes in every field and enhances the credibility of both organizations and the whole system, thereby becoming a basic principle of good governance and of the quality of institutions.*

*Control is a critical element in order to guarantee transparency, and the latter is also essential for the proper functioning of control institutions, without which there can be no quality democracy. Auditing public management and the concomitant verification of, among other aspects, the transparency required, thus becomes essential to such an extent that it not only seeks to check compliance with regulations in this field, but also contributes to the acceptance of respect for this question. Control will only have achieved its real objective when it actually leads to progressive improvement in management.*

*Transparency undoubtedly opens up new opportunities and constitutes a strong point of the system, generating trust amongst citizens, which, simultaneously, facilitates and dignifies public work.*

**KEYWORDS:** *Transparency, public management, control, audit, effectiveness, efficiency, ethics, responsibility and accountability.*

## ÍNDICE

- I. Un nuevo entorno con mayores demandas para los actores públicos.—II. La transparencia como garantía de los Estados democráticos.—III. La transparencia como instrumento de mejora de la gestión pública y herramienta para la rendición de cuentas y la exigencia de responsabilidades.—IV. Normativa para la transparencia y cultura de la transparencia: a) La transparencia en el derecho comparado. b) La transparencia en la normativa nacional. c) Hacia la cultura de la transparencia.—V. La transparencia y el control.—VI. Reflexión final

La transparencia es, sin duda, uno de los valores más evocados e invocados en los últimos tiempos. La abundante literatura sobre una materia de tan extraordinaria relevancia y de tan amplio alcance da fe de ello. Sin embargo, profundizar en su concepto y discurrir por su esencia sigue resultando una tarea estimulante, un camino que se va haciendo en su propio curso, un logro que a cada paso permite vislumbrar el siguiente hito del sendero hacia su plenitud.

Adentrarse en la transparencia, simplemente traspasar su porción de entrada, ya genera desafíos. El primero de ellos radica en hallar una vía que permita una aproximación equilibrada a la misma, esto es, que no resulte ni tan amplia que la sitúe en el etéreo mundo de los conceptos, ni tan restrictiva que la desnaturalice por circunscribirla a una condición de mera formalidad que ha de cumplirse.

La transparencia alcanza una dimensión esencial y estratégica en el ámbito de la gestión pública. Ciertamente, constituye premisa a la vez que garantía para una democracia integral.

Los primeros pasos de la transparencia en la gestión pública llevan a garantizar que las entidades públicas ofrezcan un nivel suficiente de información sobre su actuación a los destinatarios de la misma; esto es, que cumplan, en cuanto al contenido y alcance y que lo hagan en los términos que la normativa establece, el deber de ofrecer información y que aseguren adecuadamente el derecho a demandarla y a recibirla. Este enfoque, si bien es punto de arranque obligado, si se considera de forma aislada, avocaría a concebir la transparencia, exclusivamente, como un fin en sí mismo y no como un medio para obtener otras metas de superior alcance y dimensión.

Si se sigue avanzando en el concepto de la transparencia, este se amplía al entenderse también como una forma de gestión interna de las organizaciones, a la vez que como un modelo de actuación pública de estas. Constituye, asimismo, una herramienta para promover organizaciones modelo, gestiones legales y eficientes y gestores capaces y éticos.

En el contexto actual la sociedad demanda gestiones cada vez más sólidas, eficientes y éticas y, en consecuencia, precisa de mayor información sobre el ejercicio de las mismas al objeto de poder evaluarlas. Por consiguiente, la transparencia implica el deber de los actores públicos de dar información, sí, pero, igualmente, de ren-

dir cuentas sobre la acción y la gestión pública que realizan, así como el recíproco derecho y garantía de los ciudadanos y de la sociedad en su conjunto a ser beneficiarios de tal rendición. Así, un paso más en el concepto de transparencia requiere verificar en qué medida esta deviene, de manera efectiva, en instrumento de mejora de la gestión pública.

Pero no hay transparencia sin responsabilidad. Sólo con su exigencia puede cerrarse el circuito en el que se alimentan, recíprocamente, la transparencia y el buen gobierno. Por consiguiente, la transparencia requiere asumir la propia responsabilidad por las decisiones tomadas y por la gestión realizada.

Este artículo no pretende abordar la transparencia de forma completa hasta agotarla, lo que, por otra parte, resultaría una quimera inalcanzable por la pluralidad y variedad de matices y perfiles que la conforman. Únicamente se persigue en el mismo efectuar y compartir algunas reflexiones, desde una perspectiva integradora y global, dejar fluir el pensamiento, meditar en alta voz sobre cómo la transparencia, debidamente buscada y ejercida, constituye un pilar esencial para impulsar buenas gestiones y cómo la buena gestión genera, a su vez, transparencia en un proceso natural y espontáneo de retroalimentación. Transparencia y buen gobierno constituyen las dos caras de la misma moneda y, para que brillen en toda su plenitud, precisan conformarse en una esencia única e inseparable.

Se conjugan en estas líneas algunos binomios de la transparencia con conceptos que, no siendo propiamente tal, resultan inseparables de ella, como los relativos a transparencia y rendición de cuentas (*accountability*); transparencia y responsabilidad de los gestores por los resultados de la actuación realizada; transparencia y control de la gestión. Un estimulante reto por delante.

## **I. UN NUEVO ENTORNO CON MAYORES DEMANDAS PARA LOS ACTORES PÚBLICOS**

Resulta evidente que poco o nada tiene que ver la sociedad actual con la que existía hace cincuenta años; simplemente, con la que hace diez o quince años. Mucho han cambiado el entorno, las tendencias y las estructuras sociales, políticas y económicas, lo que hace necesaria una reordenación de los modelos hacia un nuevo diseño asentado en específicas reglas de comportamiento, que, aprendiendo de lo hecho, evolucione y se adapte para evitar oscu-

ridades y asimetrías y en el que se refuerce la asunción de responsabilidades.

Ciertamente, los poderes públicos no pueden actuar bajo esquemas que eran válidos hace años, sino que necesitan adaptarse a los cambios, con flexibilidad y reflejos suficientes; no pueden quedarse atrás. Además, deben hacerlo de forma rápida, ya que tratar de afrontar las transformaciones con retraso es llegar tarde y, por lo tanto, sufrir de obsolescencia incluso antes de nacer.

Resulta clave adelantarse a los acontecimientos, identificando de antemano los puntos débiles de los sistemas para poder contrarrestarlos. No vale improvisar, hay que analizar y planificar la actuación.

Pero tampoco es suficiente simplemente diseñar y poner en práctica las mejores políticas para cada área y en cada una de ellas ya que ninguna dispone de existencia separada si no es para integrar un conjunto coherente. Es esencial velar por los equilibrios fundamentales de la economía, la producción y el bienestar social; ninguno puede quedarse atrás porque ello conduciría a quebrar el sistema en su conjunto.

Las realidades económicas y sociales y las demandas de los ciudadanos reclaman a los Estados, cada vez con mayor intensidad, que adopten nuevas fórmulas de gestión que permitan obtener mayor eficacia, más eficiencia en la consecución de los objetivos y el cumplimiento de los programas, mayor rigor técnico y más economía en la actuación. Así, regularidad y claridad en las cuentas públicas, responsabilidad, transparencia, eficacia, eficiencia y sostenibilidad se han convertido en los principios clave de la gestión, de la actuación pública.

Además, los sistemas ya no pueden quedar limitados geográficamente sino que los procesos de globalización exigen de ellos la versatilidad precisa para integrarse y coordinarse. La reciente crisis económica y financiera ha evidenciado, una vez más, que lo que se siente en un punto del planeta como local, se transforma en las antípodas en mundial, afectando a todos los actores implicados.

En el sector privado, el principio de transparencia constituye un factor esencial para el buen funcionamiento de los mercados, para garantizar la accesibilidad de la información al objeto de que puedan tomarse decisiones documentadas y responsables y que queden protegidos los intereses de accionistas e inversores a través

de la rendición de cuentas, de manera íntegra y fiable, que es el principal fin de la información financiera. La confianza resulta fundamental no sólo para el funcionamiento del modelo económico-financiero, altamente complejo y globalizado, sino, y esencialmente, para la propia salud de las instituciones que lo sustentan.

Sin embargo, la proliferación de operaciones complejas y de productos generados en la opacidad, con reducida información sobre los riesgos que generaban, junto con la dilución de responsabilidades dio lugar a una perversión de los mercados financieros, como resultado de una falta de transparencia e información, lo que, de forma consecuyente e inmediata, generó una profunda falta de confianza entre los agentes. Esta situación hizo precisa, vital para el mantenimiento del sistema, una fuerte implicación del sector público en el restablecimiento del mercado financiero, con las consiguientes repercusiones. Ciertamente, la crisis económico-financiera mundial y las consecuencias que ha generado han dejado a la luz, de forma aún más patente si cabe, el relevante papel jugado por el sector público en ella mediante la adopción de medidas de salvamento, impulso, supervisión, activación y ordenación del sistema.

Pero las crisis económicas y financieras no actúan aisladas del sistema global. Por el contrario, son el resultado de otras crisis previas, larvadas o más o menos evidenciadas; como se ha venido afirmando con reiteración, son la consecuencia de crisis morales y de ética, en definitiva, de crisis de transparencia.

La crisis originariamente financiera se ha ido transformando en una crisis global de confianza en las instituciones nacionales y supranacionales. Ello ha revelado la fragilidad de los modelos y de las salvaguardas sobre las que se fundamentaba el sistema económico, financiero y social, por lo que se hace necesario avanzar en las reglas del juego. Para reconstruir la confianza de los inversores y de los ciudadanos y asegurar el éxito mediante una gestión más transparente, las empresas y las organizaciones han de comportarse con mayor responsabilidad y deben comunicar su realidad, al interior y al exterior, de forma abierta, cuidando de la transparencia y de los valores éticos en la gestión.

En la sociedad de la información, una parte sustancial de esta se halla en poder de los Gobiernos y de la Administración. Si la misma no llega al conocimiento de los ciudadanos se produce un déficit democrático que genera desapego respecto de los asuntos públi-

cos y ofrece una imagen de los mismos como arcano encriptado o burocracia inescrutable, de la que irremisiblemente debe huirse.

La actuación de los poderes públicos, por la fuerte implicación y el esfuerzo que representa para las finanzas públicas, exige el mayor rigor a la hora de controlar la gestión de las políticas puestas en práctica y su aplicación, la buena o mala administración de los fondos y la utilidad y eficacia del gasto realizado. No puede olvidarse, como señalaba Thomas Jefferson, que el precio de la libertad es la eterna vigilancia.

Pero, además de la eficacia en la gestión, hay que incidir en el comportamiento ético de los agentes involucrados en el uso de los recursos públicos, en su obligación de rendir cuentas de su actuación y de asumir responsabilidades por lo hecho. Transparencia, confianza y solvencia deben ser los pilares sobre los que construir el liderazgo y la excelencia de las organizaciones y de su entorno próximo y más remoto. Sólo así pueden reforzarse la democracia y el progreso social, creando modelos de desarrollo más justos y sostenibles.

La credibilidad en la capacidad del Estado para la gestión pública y para la administración y el control de su política fiscal y de gasto público es un punto clave para lograr una aproximación entre la cultura del ingreso y del gasto público, incrementando así la concienciación y el grado de responsabilidad fiscal y, en definitiva, la asunción del papel que a los ciudadanos corresponde. La relevancia de estos fines viene a resaltar la importancia de las funciones atribuidas a las instituciones de control y la necesidad de que estas asuman el compromiso de un ejercicio sólido de sus competencias y de dar el mayor alcance y conseguir los más amplios efectos para los resultados de su actuación.

## **II. LA TRANSPARENCIA COMO GARANTÍA DE LOS ESTADOS DEMOCRÁTICOS**

La transparencia fundamenta el deber de los poderes públicos de exponer y someter al conocimiento y contraste por la ciudadanía de la información relativa a su gestión, al manejo de los recursos que la sociedad les encomienda, a los criterios en que sustentan sus decisiones y a la conducta de los servidores públicos.

La misma constituye un elemento clave para alcanzar un doble efecto. Por una parte, se dirige a conseguir la rendición de cuentas

y a que los gestores justifiquen sus acciones y asuman responsabilidades. Por otra parte, contribuye al propio perfeccionamiento de la gestión y al aprendizaje y experimentación de las mejores prácticas y de su asunción y adaptación a las organizaciones.

Como señala el Tribunal Constitucional, el deber de informar, en el entorno de transparencia propio de las Administraciones Públicas en un sistema democrático, no es una mera cortesía, sino que cumple la función de garantía propia de los Estados democráticos. La representación y el sufragio resultan insuficientes si no van acompañados de la información, como paso previo para la rendición de cuentas de los gestores públicos. En consecuencia, transparencia y democracia son esencias inseparables y puntos de referencia para identificar una adecuada organización, siendo indisolubles la una de la otra.

La transparencia requiere poner a disposición de las partes interesadas la información relevante, dentro de los límites legales y de forma abierta, veraz, precisa, equilibrada y teniendo en cuenta los intereses de todas las partes afectadas. Pero la transparencia, además, ha de ser parte de la cultura de las propias organizaciones, un valor practicado a todos los niveles. Consecuentemente, la transparencia no es un fin en sí mismo sino que constituye un mecanismo que permite desencadenar cambios profundos en todos los ámbitos y que afecta a la viabilidad futura de las organizaciones y, desde luego, del propio Estado.

Los sistemas democráticos más avanzados han abordado en los últimos años multitud de reformas para fomentar una gestión más eficiente y eficaz del gasto público, con intención de aumentar la productividad, maximizando el aprovechamiento y los resultados de los recursos y, con ello, la cantidad y la calidad de los servicios prestados.

La eficacia y la eficiencia en la gestión de los recursos públicos son principios recogidos en la Constitución Española; concretamente, en artículos como el 31, en relación con el gasto, y el 103, referido al funcionamiento de la Administración. También la Unión Europea establece estas exigencias para sus Estados miembros.

Pero para que la gestión pública sea verdaderamente eficaz y eficiente es necesario que sea conocida por los ciudadanos. Y para ello, resulta preciso no sólo fijar con claridad los objetivos últimos que se persiguen, sino también los instrumentos que se van a utilizar para su consecución, y, naturalmente, dar a conocer los resulta-

dos últimos de las actuaciones realizadas. La eficacia y la eficiencia exigen, pues, que el principio de transparencia esté presente en todas las fases por las que discurren las políticas públicas y las actuaciones en las que se hacen efectivas.

Sólo ello hace posible que los ciudadanos cuenten con todos los elementos disponibles para valorar las actuaciones de los poderes públicos, lo que, en última instancia, representa un reforzamiento del control democrático que sobre aquellos tienen el derecho y el deber de llevar a cabo periódicamente los ciudadanos, en el marco de una democracia representativa como es la española.

El objetivo final de la actuación de los poderes públicos son los ciudadanos. Son ellos los que, con sus aportaciones económicas, contribuyen al sostenimiento del sector público, por lo que, como contraprestación, resulta lógico que requieran una mayor información. Pero, además, ellos son también los destinatarios de sus servicios y, por esta razón, tienen derecho a obtener información sobre el diseño de las políticas que les afectan y la gestión llevada a cabo; esto es, que se les rindan cuentas para poder evaluar la gestión realizada. Este planteamiento explica el porqué de la obligación de todo mandatario, de todo responsable público de rendir cuentas del resultado de su gestión. Por ello es exigible a las Administraciones públicas que fomenten la difusión de información y la transparencia informativa hacia los ciudadanos.

Las Tecnologías de la Información proporcionan un canal que magnifica el caudal y el impacto de la información y para que la Administración se comunique e interactúe con los ciudadanos y la sociedad en general, potenciando de este modo, exponencialmente, la transparencia. La sociedad de la información añade a la eficacia, a la eficiencia y a la transparencia de la gestión, además, la proximidad de la misma al ciudadano, eliminando las barreras de espacio y tiempo; sobre todo, en entornos donde la inmediatez en el tiempo y la proximidad en el espacio constituyen elementos sustanciales para salvaguardar la confianza.

La sociedad de la información hace del conocimiento y de las comunicaciones elementos clave del funcionamiento del sistema a nivel global. Sin embargo, la enorme cantidad de datos que las nuevas técnicas de comunicación y las Tecnologías de la Información proporcionan no siempre devienen en un mayor enriquecimiento social, cultural o económico, sino que, incluso, puede conllevar en sí misma una mayor desigualdad en la disponibilidad y en

la interpretación de la información, con el consiguiente perjuicio para la transparencia. Ciertamente, un acopio de datos sin estructura, sin coherencia y de difícil comprensión desestimula continuar analizando. El simple hecho de contar con una sobreinformación indiscriminada colapsa la capacidad de avanzar en el conocimiento e invita al abandono de la búsqueda. No existe mayor desinformación que el que origina un exceso de información.

La Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común, derogada en la actualidad, ya recogía, en su artículo 45, el necesario impulso del empleo y aplicación de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos para el desarrollo de su actividad por las Administraciones Públicas y para el ejercicio de sus competencias, así como para facilitar a los ciudadanos relacionarse con aquellas. Dicha previsión se completaba con la contenida en su artículo 38, en la redacción que al mismo dio la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, permitiendo el establecimiento de registros telemáticos para la recepción o salida de solicitudes, escritos y comunicaciones por medios telemáticos, lo que habilitaba la utilización de tales medios para relacionarse con la Administración. Sin embargo, en aquel momento el desarrollo de la administración electrónica simplemente iniciaba su andadura y resultaba, a todas luces, insuficiente.

La Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, también derogada a esta fecha, supuso un gran paso adelante en esta materia, sustituyendo el carácter facultativo del empleo de tales medios por su condición de deber para la Administración, dando con ello respuesta a los compromisos comunitarios y a las iniciativas europeas puestas en marcha a partir de Consejo Europeo de Lisboa de Santa Maria da Feira (19 y 20 de junio de 2000), en ejecución de los cuales fueron sucediéndose actuaciones hasta la comunicación de la Comisión «*i2010: Una Sociedad de la Información Europea para el crecimiento y el empleo*».

En efecto, el servicio al ciudadano exige consagrar su derecho a comunicarse con las Administraciones por medios electrónicos, siendo necesario para ello que estas se doten de tales mecanismos y sistemas para que el derecho pueda ejercerse. A estos efectos, resultaba especialmente revelador el comienzo de la exposición de motivos de la Ley 11/2007, en el que se reflejaba el compromiso que las Administraciones Públicas habían de adoptar con los ciudadanos y con su época, debiendo ofrecerles «(...) *las ventajas y posibilidades que la sociedad de la información tiene, asumiendo su responsabilidad de contribuir a*

*hacer realidad la sociedad de la información. Los técnicos y los científicos han puesto en pie los instrumentos de esta sociedad, pero su generalización depende, en buena medida, del impulso que reciba de las Administraciones Públicas. Depende de la confianza y seguridad que genere en los ciudadanos y depende también de los servicios que ofrezca». Son principios sustentadores de la utilización de las Tecnologías de la Información la disponibilidad, el acceso, la integridad, la autenticidad, la confidencialidad y la conservación de los datos, informaciones y servicios que aquellas gestionen en el ejercicio de sus competencias.*

El empleo de los medios electrónicos es en la actualidad un imperativo para las entidades públicas. Las Leyes 39/2015, del procedimiento administrativo común de las Administraciones Públicas, y 40/2015, de régimen jurídico del sector público, ambas de 1 de octubre, así lo disponen. En ellas se establece un marco en el que la firma y las sedes electrónicas, el intercambio telemático de datos en entornos cerrados de comunicación y la actuación administrativa automatizada han de ser lo habitual. Se dispone la obligación de que las Administraciones Públicas se relacionen entre sí por medios electrónicos y se contempla como nuevo principio de actuación la interoperabilidad de los medios electrónicos y sistemas y la prestación conjunta de servicios a los ciudadanos. Estas leyes van encaminadas a conseguir una Administración basada en un funcionamiento íntegramente electrónico, en la medida en que sirve mejor a los principios de eficacia y eficiencia, a ahorrar costes a ciudadanos y empresas y a reforzar las garantías de los interesados y el cumplimiento de las obligaciones de transparencia, pues permite ofrecer a los interesados información puntual, ágil y actualizada, de forma más directa e inmediata. Se consagra, por tanto, legislativamente el principio de que las Administraciones Públicas, y de forma más amplia las entidades públicas, deben operar de modo que la utilización de medios informáticos y la tramitación electrónica de los procedimientos constituyan la regla general.

La existencia de un control de la gestión del Gobierno por los ciudadanos, en el marco y a través de los mecanismos diseñados por la normativa para ello, se considera una necesidad esencial e inseparable de la existencia de una democracia representativa de calidad. Señalaba John Stuart Mill que la idea de democracia racional «no consiste en que gobierne el propio pueblo, sino en que este tenga la seguridad del buen gobierno. Seguridad que no puede tener de otro modo que reteniendo en sus manos el control último. Si renuncia a esto, se entrega a la tiranía». Sólo la transparencia hace plena una verdadera democracia representativa.

### III. LA TRANSPARENCIA COMO INSTRUMENTO DE MEJORA DE LA GESTIÓN PÚBLICA Y HERRAMIENTA PARA LA RENDICIÓN DE CUENTAS Y LA EXIGENCIA DE RESPONSABILIDADES

La transparencia ofrece nuevas oportunidades dirigidas a ofrecer con mayor éxito servicios eficientes, eficaces, sostenibles y centrados en las necesidades reales de sus destinatarios. Constituye una fortaleza del sistema y genera confianza en los ciudadanos, lo que, a su vez, facilita y dignifica la labor pública. Ciertamente, el Estado no refuerza su *auctoritas* con el silencio, sino, por el contrario, con el suministro de información y la asunción de responsabilidades, fortaleciendo así la posición de los responsables.

La exigencia de transparencia se plantea con un doble alcance. En su ámbito externo, se dirige a ordenar las relaciones de la Administración con los ciudadanos. Por su parte, en su enfoque interno, se encamina a conseguir organizaciones con funciones y niveles de responsabilidad perfectamente definidos y delimitados, en las que la información se canaliza oportunamente, a nivel vertical y horizontal, fomentando la motivación y la implicación en el sistema, potenciando con ello el compromiso de todos sus integrantes. Este segundo componente de la transparencia hace esencial el adecuado diseño de la organización y el ejercicio de la gestión, tanto en su aspecto singular para cada una de las entidades que integran el sector público, como en su consideración global, por lo que el análisis de sus debilidades, deficiencias, carencias o duplicidades estructurales, en su régimen jurídico o en su funcionamiento, ha de constituir una constante para su mejora.

Una aproximación equilibrada al sector público español exige partir del reconocimiento de su condición como realidad compleja, al estar integrado por una gran variedad de entidades sujetas a diferentes regímenes jurídicos, que genera múltiples y diversas actuaciones a través de las que se hace efectiva su gestión. El sector público aparece desagregado en subsectores —estatal, autonómico y local—, con sus correspondientes interrelaciones y sus conexiones con la Administración comunitaria y con las organizaciones internacionales. Además, han ido surgiendo sucesivamente en el sector público figuras jurídicas nuevas que están sujetas a ordenaciones propias y que, con frecuencia, escapan a la regulación y a los controles públicos y, en ocasiones, son de clasificación y calificación jurídica difícil.

Se trata de una organización descentralizada y, a su vez, desconcentrada, con una superposición e interconexión de planos normativos, organizativos, operativos e informativos, con la respectiva asignación de responsabilidades, lo que hace difícil un conocimiento claro y transparente de todo el sector público. Ha de tenerse en cuenta que la demanda de información en este entramado afecta al cumplimiento de la obligación de rendición de cuentas de la gestión efectuada, como requisito básico para la toma de decisiones, con la finalidad de evaluar la calidad de la gestión o, simplemente, como derecho de conocer la situación y evolución del sistema.

El cumplimiento de la legalidad, sin duda, garantiza un grado de transparencia relevante en la gestión realizada, en la medida en que la misma se ajusta a los requisitos y procedimientos establecidos. Pero la exigencia de transparencia en la gestión, desde la perspectiva de la legalidad, no puede restringirse al cumplimiento meramente formal de lo prescrito o a la estricta satisfacción del acceso a la documentación y a la adopción de una política informativa respecto de todo el proceso de la gestión, sino que ha de trascender al ámbito objetivo y extenderse al ámbito subjetivo de los responsables públicos, permitiendo conocer la motivación de sus decisiones y su ajuste al interés general.

La eficacia y la eficiencia en la gestión financiera pública vienen definidas por una mayor explicitación y priorización de los resultados perseguidos y una mejor delimitación de responsabilidades, lo que hace necesaria una más clara determinación de los objetivos y una alta precisión en el análisis y valoración de los resultados. La incorporación de indicadores de gestión constituye una herramienta útil en este propósito, tanto para el responsable de la gestión como para el evaluador de la misma; indicadores que, en todo caso, deben atender al contexto y singularidades propias de la actuación pública que los hagan adecuados para la misma, dada la especificidad de los objetivos que persigue.

Así, se ha de continuar avanzando en la construcción de estructuras más eficientes y eficaces para conseguir una mayor claridad en la definición de las tareas y racionalidad en su ejecución, para promover una mayor rendición de cuentas y asumir las responsabilidades concretas en la acción pública. Se han de enfocar en mayor medida la definición de la misión, visión y objetivos estratégicos de la actuación de las entidades públicas, tratando de conseguir con ello más precisión, ajuste y coordinación en el diseño de las políticas públicas y eficacia en la asignación de los recursos, maxi-

mizando así el valor añadido que aporta cada actuación al conjunto. Para ello resulta fundamental evaluar los resultados de la gestión y aplicarlos a la planificación y ejecución de programas futuros, identificando los puntos fuertes, las áreas de riesgo y de mejora y optimizando las asignaciones.

En el ámbito de la información económica y financiera la exigencia de transparencia a los poderes públicos se hace especialmente relevante, habiendo alcanzado la categoría de deber legal específico con anterioridad a la aprobación de la Ley de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno de 2013. Resulta una exigencia claramente predicable de la institución presupuestaria, tanto en su vertiente de ingresos como de gastos, y se refiere a cada una de sus fases de elaboración, ejecución y control del presupuesto.

En similar situación se encuentran disciplinas íntimamente vinculadas al presupuesto, como es el caso de la contabilidad pública, que, sin perder su condición de instrumento para el ejercicio del seguimiento y control de la ejecución del presupuesto aprobado, se constituye en sistema de elaboración y de comunicación de la información a los diversos interesados en la actividad realizada por el sector público. En efecto, durante mucho tiempo la información contable, como expresión esencial y representación reglada de la gestión realizada y de la situación financiera y patrimonial de una entidad en un momento determinado, iba dirigida a los gestores internos o a grupos relacionados con las Administraciones públicas como una herramienta de llevanza y seguimiento de la gestión, principalmente de la ejecución presupuestaria, y para elaborar los documentos necesarios para el desarrollo del control. Sin embargo, el conocimiento de dicha información resulta de interés general. No contribuye a la claridad de este conocimiento, la existencia de diversidad de planes contables en el ámbito público, ya que ello restringe la disponibilidad de parámetros comunes u homogéneos para evaluar las distintas acciones en que se concreta la actuación del sector público. Por el contrario, los procesos de normalización contable, que se están impulsando de forma significativa a nivel nacional e internacional, generan transparencia, orientándose a la emisión de principios y normas que permitan establecer unos criterios generales que habrán de seguirse a la hora de registrar las operaciones y presentar la información financiera, y que posibilitan la comparabilidad de la información elaborada por las distintas unidades en la medida en que, al estar armonizados los criterios

contables, los usuarios tendrán mayor facilidad para conocer e interpretar los datos que reciben.

En tiempos de bonanza económica los recursos parece ser infinitos. Sin embargo, las crisis económicas obligan a tomar conciencia de la acuciante necesidad de gestionar con eficiencia, eficacia y economía los recursos aún más escasos. En un contexto de austeridad en el gasto y de altas tasas de paro, la mala gestión y, más todavía, los casos de corrupción generan especial incertidumbre, desconfianza y rechazo, incluso desapego de la ciudadanía hacia las instituciones públicas. Pero, parafraseando a Einstein, la aparición de situaciones de crisis puede convertirse en la mejor bendición porque las crisis llevan implícitas los gérmenes y el impulso del progreso.

En efecto, el gran reto consiste en que las debilidades evidenciadas y las dificultades a que la crisis ha abocado sirvan para la reflexión y constituyan un punto de inflexión hacia un modelo que impulse el crecimiento y el bienestar social fundamentado en el más profundo compromiso de fortalecimiento de los valores propios de una sociedad avanzada y democrática.

Como se ha indicado, hoy más que nunca la sociedad reclama una actuación pública transparente y exige de los poderes públicos que rindan cuentas; reclama organizaciones modelo en su gestión interna y en su actuación, en las que, mediante la transparencia, los gestores públicos ofrezcan información de su funcionamiento y se sujeten al escrutinio público y, a través de la rendición de cuentas, se responsabilicen de sus actos ante terceros. La transparencia y el control son inherentes a la propia naturaleza del sector público, sirviendo el control de contrapeso a la actuación de los poderes públicos.

Una gestión pública eficiente necesita de rigor presupuestario, de sistemas de información transparentes y precisos que permitan el seguimiento de su actuación y su control, que integren indicadores de gestión y donde el seguimiento de los resultados de las actividades y la contabilidad analítica se constituyan en herramientas imprescindibles para una gestión de cuya ejecución puedan exigirse eficazmente las responsabilidades originadas cuando no se orienten a los objetivos programados o se plasmen en mala gestión y despilfarro.

Sólo cuando la acción de los responsables públicos se somete a escrutinio, cuando los ciudadanos pueden conocer cómo se toman las decisiones que les afectan, cómo se manejan los fondos públicos

o bajo qué criterios actúan las instituciones, se puede entender que existe un proceso en el que los poderes públicos responden a una sociedad que es crítica y exigente. En este contexto la transparencia se constituye en un elemento esencial del buen gobierno, de la calidad de las instituciones y de protección contra conductas corruptas o indebidas.

Es necesario aproximar la rendición de cuentas al ciudadano y adecuar al mismo la información presentada. Se hace precisa una difusión lo más amplia posible de la información económico-financiera y provocar en aquel un interés por ella, proporcionándosela en formatos concisos, claros y asequibles y ofreciéndole un conocimiento directo de los objetivos a cumplir por las entidades públicas, las actividades llevadas a cabo, los procedimientos para su desempeño y del coste de sus acciones. Resulta imprescindible transmitir confianza al ciudadano sobre la gestión que con sus recursos se está realizando.

El principio de transparencia afecta no sólo a la cantidad de información suministrada, sino también a la calidad de la que se ofrece, debiendo publicarse de forma periódica, de modo que permita a los ciudadanos acceder a ella para poder controlar con regularidad a los poderes públicos. Además debe proporcionarse de manera que resulte útil y en soportes accesibles, adecuados a las técnicas modernas y que permitan su estudio y análisis.

Las cuentas anuales de las entidades públicas recogen la información relativa a su actividad económica, patrimonial, financiera y presupuestaria en el ejercicio de sus competencias. Por ese motivo, la rendición de las cuentas, así como su adecuada publicidad y presentación a los órganos de control constituye un deber esencial a través del cual los responsables de las entidades responden y dan razón de la gestión económico-financiera ante quienes les proporcionan los recursos. Por ello, dicha rendición, además de una obligación legal, representa un deber básico para garantizar la transparencia en la gestión de la referida actividad, es el mayor ejercicio de transparencia que han de llevar a cabo tales entidades como contraprestación de los recursos que los ciudadanos ponen a su disposición.

Como ha señalado reiteradamente el Tribunal de Cuentas, la regulación de la obligación de rendir cuentas requiere de medidas adecuadas para garantizar su debido cumplimiento en plazo y forma, debiendo ofrecer un marco suficientemente explícito para que

se reconozca a las cuentas anuales la importancia que tienen para el cumplimiento de sus fines y se asegure que las mismas proporcionen una información completa, coherente, integrada y fiable. Un marco normativo que refuerce el cumplimiento de dicha obligación mediante el establecimiento de consecuencias efectivas de inmediata y directa aplicación en caso de incumplimiento constituye elemento clave para maximizar la rendición por las entidades públicas, permitiendo así que pueda reportarse una pronta información sobre el estado de situación y el resultado de la gestión de las entidades públicas, materializarse el principio de transparencia que les es exigible y posibilitarse un control más relevante y representativo del sector público.

Además, la información sobre la gestión pública debe resultar oportuna, esto es, ha de suministrarse lo más próxima posible a la propia gestión porque, de otro modo, la misma pierde significación económica, social y política y queda obsoleta. Los largos plazos para la rendición de las cuentas que la normativa establece para la Administraciones públicas —que se sitúa, en la mayoría de los casos, en el mes de octubre del ejercicio siguiente al que se refieren— hace que los resultados que puedan obtenerse de su verificación por el control externo se separe fácilmente en, al menos, dos años de la gestión misma, dando lugar incluso a que se emitan tras haberse producido cambios de Gobierno o modificaciones legales o estructurales esenciales en el marco económico-financiero controlado, por lo que quedan desprovistos de contexto y, como tal, de utilidad efectiva. Ello hace esencial la reducción de los plazos legales para la rendición de las cuentas, recomendación permanente y reiterada en los informes del Tribunal de Cuentas ya que, desde el punto de vista de la transparencia y de la eficiencia de la gestión pública, y teniendo en cuenta el estado de desarrollo de las Tecnologías de la Información que permiten mayor inmediatez y rapidez en el reflejo y disponibilidad de la información, los plazos vigentes resultan, de todo punto, excesivos.

El esfuerzo de cambio se refleja no sólo en la transformación de la cultura institucional en el ejercicio de las funciones públicas, sino también en la ejemplaridad de los comportamientos públicos. La actuación transparente parte de la asunción de unos principios fundamentales rectores de la gestión pública y se hace efectiva en la aplicación concreta de acciones que la materializan. Por consiguiente, la puesta a disposición de los ciudadanos de la información, el derecho de acceso a la misma, la motivación de las actuaciones, la fundamentación de los procedimientos, la asunción de

responsabilidades, constituyen pilares básicos sobre los que se ha de asentar una Administración ejercida públicamente y al servicio del interés general.

Así, la transparencia y el buen gobierno se convierten en principios ineludibles para que las instituciones recuperen su credibilidad y para que presten el servicio de que son acreedores los ciudadanos.

#### **IV. NORMATIVA PARA LA TRANSPARENCIA Y CULTURA DE LA TRANSPARENCIA**

##### **a) La transparencia en el derecho comparado**

El proceso de aprobación de normas reguladoras del derecho de acceso a la información pública fue liderado por los países escandinavos y por Estados Unidos y los países de su área de influencia. Suecia, constituye el paradigma, siendo así que en 1766 ya lo abordaba. Desde finales de los años setenta del siglo XX se ha ido produciendo un progresivo reconocimiento normativo de la transparencia en los países de Europa occidental, Latinoamérica, Asia, África y Oceanía. Además de las regulaciones nacionales, existen un buen número de disposiciones supranacionales, de las organizaciones internacionales y de la Unión Europea que la contemplan y desarrollan.

La normativa española en materia de transparencia recoge los antecedentes normativos europeos, especialmente, los dictados en el seno del Consejo de Europa y, en general, por la Unión Europea, así como la jurisprudencia creada por los Tribunales Europeos. He aquí tan solo unos breves apuntes.

El Tratado de la Unión Europea o Tratado de Maastricht, firmado el 7 de febrero de 1992, incluyó en su Declaración 17 el derecho de acceso a la información. Por su parte, el Tratado de Ámsterdam, firmado el 2 de octubre de 1997, introdujo el artículo 255 en el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea y la Declaración 41, lo que supuso el reconocimiento constitucional del derecho de acceso a la información en relación con la información y los documentos de las Instituciones comunitarias, de acuerdo con los principios y límites que debía fijar el Consejo en el plazo de dos años desde su entrada en vigor, el 1 de mayo de 1999.

El 13 de septiembre de 2000 la Comisión Europea aprobó el «Código de Buena Conducta Administrativa. Relaciones con el Público», trasladándose a las normas positivas de las Instituciones co-

munitarias. Por su parte, el Reglamento (CE) 1049/2001, de 30 de mayo, relativo al acceso del público a los documentos del Parlamento Europeo, del Consejo y de la Comisión, reguló de forma precisa el derecho de acceso a la información y documentación en poder de las instancias comunitarias.

El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea o Tratado de Lisboa, firmado el 13 de diciembre de 2007 y que entró en vigor el 1 de diciembre de 2009, reglamenta el referido derecho de acceso.

Diversas directivas comunitarias han desarrollado el acceso a la información en poder de las Administraciones de los Estados respecto de materias concretas. Entre ellas, cabe citar las Directivas 2003/4/CE, de 28 de enero, y 2004/35/CE, de 21 de abril, en materia medioambiental; la Directiva 2003/98/CE, de 17 de noviembre, relativa a la reutilización de la información del sector público; la Directiva 2014/24/UE, de 26 de febrero, sobre contratación pública; y la Directiva 2006/123/CE, de 12 de diciembre, referida a los servicios en el mercado interior.

También el Consejo Europeo ha hecho una contribución significativa al reconocimiento de la transparencia. Así, su Convenio 205, sobre acceso a los documentos públicos, aprobado por el Consejo de Ministros del Consejo de Europa de 27 de noviembre de 2008, abierto a la firma el 18 de junio de 2009, devino un estándar básico a nivel europeo y vinculante para los Estados firmantes. El mismo se inspira en las prácticas y experiencias comunes a una parte de los Estados miembros del Consejo de Europa. El preámbulo de este Convenio hace referencia a la relevancia de la transparencia de la actividad de las autoridades públicas y expresa que el ejercicio del derecho de acceso a los documentos públicos proporciona una fuente de información para los ciudadanos, titulares de dicho derecho, de modo que, a partir de aquellos, puedan formarse una opinión sobre el estado de la sociedad y de las autoridades públicas, fomentándose con ello la integridad, la eficacia, la eficiencia y la responsabilidad de aquellas. Se establecen en este Convenio unas disposiciones mínimas, dejando amplio margen a los Estados para su concreción, disponiéndose limitaciones al derecho de acceso cuando concurrieran los requisitos en él establecidos, siempre que exista riesgo de afección a los intereses legalmente previstos, debiendo responder siempre a criterios de necesidad y proporcionalidad.

El referido Convenio regula una serie de principios generales que han de ser objeto de desarrollo por los Estados miembros, que,

en todo caso, han de prever dos tipos de medidas: las complementarias para informar al público de su derecho de acceso y de sus modalidades de ejercicio; así como las medidas apropiadas para garantizar que los agentes públicos cuenten con la información necesaria para dar cumplimiento al derecho. Además, se prevén medidas de publicidad activa para poner a disposición información por propia iniciativa. El derecho de acceso a la información viene dotado en este Convenio de una doble dimensión: una colectiva, clave para garantizar la transparencia y el buen gobierno de los entes públicos y fortalecer la confianza de los ciudadanos en las instituciones; otra individual, contribuyendo el derecho de acceso al desarrollo personal y al ejercicio de los derechos de las personas. Se establece que la Administración debe responder de forma ágil y rápida a la solicitud de acceso a la información y la denegación de la petición ha de ser motivada y asegurarse a los solicitantes el derecho de recurso o revisión de esta decisión, previo al acceso a los tribunales de justicia o a una entidad imparcial e independiente.

#### **b) La transparencia en la normativa nacional**

La Constitución Española recoge el principio de transparencia de la actuación pública en diferentes preceptos en relación con los distintos aspectos específicos en los que se hace efectiva su actuación, entre otros, respecto de la publicidad de la normas y la seguridad jurídica (artículo 9.3), la necesaria motivación de los actos (artículo 22.4, 90.2 y 120.3) y el derecho a la información (artículo 20). También incorpora la Constitución la transparencia en cuanto accesibilidad a la información del sector público, al establecer en su artículo 105.b) que se regulará por Ley *«el acceso de los ciudadanos a los archivos y registros administrativos, salvo en lo que afecte a la seguridad y defensa del Estado, la averiguación de los delitos y al intimidad de las personas»*.

La Constitución se refiere, asimismo, al derecho de los ciudadanos a tomar parte y a ser considerados en la gestión de los asuntos públicos. Así, en el artículo 23.1 reconoce el derecho de aquellos a participar en los asuntos públicos, bien directamente o a través de sus representantes. En su artículo 9.2 se recoge el deber de los poderes públicos de facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social. Por su parte, el artículo 103 establece que la Administración ha de servir con objetividad a los intereses generales y ha de actuar de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentraliza-

ción, desconcentración y coordinación, y con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho.

Debe tenerse en consideración que, antes de la aprobación de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, información pública y buen gobierno, ya existía un buen número de normas generales y sectoriales que establecían para las entidades públicas obligaciones específicas de transparencia en relación con su gestión en materia de contratación, subvenciones, presupuestos, actividades de los cargos públicos o las relacionadas en general con la actuación de las Administraciones que implican la gestión de fondos públicos. Estas normas —cada una desde una perspectiva específica y con un alcance distinto— constituyen, junto con la Ley 19/2013, un bloque normativo que ha de ser respetado en su conjunto, y sólo una práctica que abarque la observancia de todas ellas, de forma integral e integrada, se puede considerar que cumple con la necesaria transparencia, cuya observancia han de examinar las instituciones fiscalizadoras.

El referido artículo 105.b) de la Constitución se desarrollaba en el artículo 37 de la ya mencionada Ley 30/1992, hoy sustituida por las Leyes 39/2015 y 40/2015, que enunciaba el derecho de los ciudadanos a acceder a la información pública, archivos y registros en los términos y con las condiciones establecidas en aquella, en la Ley de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y demás leyes que resultaran de aplicación. Además, el artículo 35 de la Ley 30/1992 establecía, entre los derechos que correspondían a los ciudadanos en sus relaciones con las Administraciones Públicas, algunos que tienen por objeto garantizar la transparencia en la gestión pública, tales como, el de conocer en cualquier momento el estado de la tramitación de los procedimientos en los que tuvieran la condición de interesados y obtener copias de documentos contenidos en ellos; de identificar a las autoridades y al personal al servicio de las Administraciones Públicas bajo cuya responsabilidad se tramitaran los procedimientos; de obtener información y orientación acerca de los requisitos jurídicos o técnicos que las disposiciones vigentes impusieran a los proyectos, actuaciones o solicitudes que se propusiesen realizar; de acceder a la información pública, archivos y registros; y de exigir las responsabilidades de las Administraciones Públicas y del personal a su servicio cuando correspondiera legalmente.

Por su parte, los compromisos asumidos a la firma del Tratado de Maastrich, en noviembre de 1993, que incorporaban unos cri-

terios en relación con el déficit y el endeudamiento de los Estados miembros de la Unión Europea, reforzados posteriormente por el Pacto de Estabilidad Crecimiento, fueron ya interiorizados por la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, general de estabilidad presupuestaria, y la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria de la anterior, que fueron dictadas con la finalidad de garantizar el equilibrio presupuestario. En ellas ya aparecían los principios de estabilidad presupuestaria, plurianualidad, transparencia y eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos. La garantía de la estabilidad presupuestaria se reforzó en 2011, pasando a constituir una de las claves de la política económica con la intención de contribuir a reforzar la confianza en la economía, facilitar la captación de financiación en mejores condiciones y permitir recuperar la senda del crecimiento económico y la creación de empleo. Esta situación llevó a la modificación del artículo 135 la Constitución Española, en el mes de septiembre del referido año, introduciendo una regla fiscal que limita el déficit público de carácter estructural y la deuda pública, estableciéndose, asimismo, en dicho precepto el mandato de desarrollar su contenido en una Ley Orgánica antes del 30 de junio de 2012, disposición a la que se dio cumplimiento mediante la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

Como ya se anticipaba, la aplicación del principio de transparencia a la actividad presupuestaria requiere que los presupuestos contengan, en su proceso de elaboración y en su liquidación, información suficiente y adecuada (entre otras, sobre los resultados del ejercicio precedente, el diseño de escenarios plurianuales, la estimación de grandes macromagnitudes de la gestión pública, los compromisos adquiridos en ejercicios anteriores y la definición de las políticas públicas perseguidas) que permita verificar su adecuación al principio de estabilidad presupuestaria, así como su cumplimiento; esto es, que la misma sea íntegra, suficiente, fiable, relevante y oportuna para permitir al Parlamento conocer, al momento de llevar a cabo el debate y aprobación de los presupuestos así como al efectuar el control político, por lo tanto, durante todo el ciclo presupuestario, los objetivos propuestos y el grado de su consecución. De este modo, se confiere al proceso de tramitación parlamentaria de los presupuestos el alcance que le corresponde en cuanto programación de toda la actividad pública anual, haciendo de los mismos un auténtico instrumento de gestión, planificación y toma de decisiones, evitando que las entidades públicas actúen sin presupuesto o sobre previsio-

nes de ingresos carentes de posibilidades reales de ser realizados, así como que se lleven a cabo modificaciones de crédito sin financiación efectiva, o que se produzca una falta de ajuste a las posibilidades financieras reales de la entidad con el consiguiente aumento del déficit y endeudamiento, esto es, la consignación en el estado de ingresos de provisiones por encima de las posibilidades reales de reconocimiento y, en el estado de gastos, de créditos insuficientes para atender el conjunto de obligaciones que se devenguen en el año, como viene poniendo de manifiesto reiteradamente el Tribunal de Cuentas en sus informes de fiscalización.

También la transparencia constituye desde hace tiempo un principio esencial de la contratación pública. En efecto, ya la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de contratos de las Administraciones Públicas, incluía en su exposición de motivos la necesidad de garantizar plenamente la transparencia de la contratación administrativa como medio para lograr la objetividad de la actividad administrativa y el respeto a los principios de igualdad, no discriminación y libre concurrencia. Con este fin se incluían en la Ley, entre otras medidas, la de publicidad de licitaciones y adjudicaciones, una regulación más detallada de las causas que constituyen prohibición de contratar y determinantes de la suspensión de clasificaciones y sus respectivos efectos y, sobre todo, la nueva configuración que se daba al Registro de Contratos, al que se dotaba expresamente de carácter público, permitiendo a los interesados un exacto conocimiento de todos los contratos celebrados por las Administraciones Públicas y el de las empresas con quienes se celebren. Más explícito con la transparencia es el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de contratos del Sector Público. En su artículo 1, al delimitar el objeto y finalidad de la Ley, establece que la misma tiene como finalidad garantizar que la actuación contractual se ajuste a los principios de libertad de acceso a las licitaciones, publicidad y transparencia de los procedimientos, y no discriminación e igualdad de trato entre los candidatos, y de asegurar, en conexión con el objetivo de estabilidad presupuestaria y control del gasto, una eficiente utilización de los fondos destinados a la realización de obras, la adquisición de bienes y la contratación de servicios mediante la exigencia de la definición previa de las necesidades a satisfacer, la salvaguarda de la libre competencia y la selección de la oferta económicamente más ventajosa. Además, el principio de transparencia se regula expresamente en el artículo 139 del texto refundido, incluyéndose en la ley medidas específicas de transparencia en relación con la

publicidad de la contratación, el perfil del contratante, el régimen de adjudicación de los contratos, el registro de contratos y el uso de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en los procedimientos de contratación.

Por su parte, la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, general de subvenciones, también recoge, en su exposición de motivos, la transparencia como uno de los principios que han de fundamentarla, inspirándose en los de la Ley de estabilidad presupuestaria. Con este objeto, las Administraciones deberán hacer públicas las subvenciones que concedan y formar una base de datos de ámbito nacional que contendrá información relevante sobre todas las subvenciones concedidas. Asimismo, y tomando como referencia la Ley de contratos de las Administraciones Públicas, se reflejan en la Ley de subvenciones los principios que han de informar la gestión de estas (igualdad, publicidad, transparencia, objetividad, eficacia y eficiencia) y los requisitos que deben necesariamente cumplirse para proceder a su otorgamiento y para obtener la condición de beneficiario o entidad colaboradora. Este principio se explicita en el artículo 8.3.a) de la Ley, acompañándose de los de eficacia en el cumplimiento de los objetivos fijados por la Administración otorgante y eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos, que resultan potenciados por aquella.

Asimismo la Ley 27/2006, de 8 de julio, por la que se contemplan los derechos de acceso a la información, de participación pública y de acceso a la justicia en materia de medio ambiente, y la Ley 37/2007, de 16 de noviembre, sobre reutilización de la información del sector público, aprobadas para transponer sendas directivas comunitarias, incorporan en sus respectivos ámbitos el deber de transparencia.

No obstante la existencia de estas y otras normas con regulaciones parciales, de necesario cumplimiento y cuya observancia ha de ser objeto de control por las instituciones fiscalizadoras, se hacía precisa una ley específica que garantizase suficientemente y a nivel global la transparencia y el derecho de acceso a la información pública. España constituía en este punto una excepción entre los países de su entorno, que ya disponían de esta norma desde tiempo atrás.

En efecto, el derecho de los ciudadanos a conocer la gestión pública y los procesos de toma de decisiones como exigencia democrática se han regulado por la Ley 19/2013. En ella se ofrece un

tratamiento amplio e integral de la transparencia que, como ya se ha puesto de manifiesto con anterioridad, constituye un todo con el buen gobierno.

Pero en España no sólo el Estado ha legislado sobre la transparencia, sino que también las comunidades autónomas han aprobado sus propias normas que desarrollan la normativa básica del Estado y que, en algunos casos, amplían la regulación de dicho derecho respecto de la Ley estatal, introduciendo medidas y exigencias adicionales.

El preámbulo de la Ley 19/2013 establece el triple ámbito al que alcanza: incrementar y reforzar la transparencia en la actividad pública —articulado a través de obligaciones de publicidad activa para todas la Administraciones y entidades públicas—; reconocer y garantizar el acceso a la información; y establecer las obligaciones del buen gobierno que deben cumplir los responsables públicos así como las consecuencias derivadas de su incumplimiento —lo que se convierte en una exigencia de responsabilidad para todos los que desarrollan actividades de relevancia pública—.

Al regular el cumplimiento de la obligación de transparencia en su aspecto de publicidad activa, la Ley aborda la doble perspectiva material y formal. La primera hace referencia a la información que ha de ofrecerse *motu proprio* y necesariamente por las Administraciones y entidades públicas, respecto de la que se incluye una enumeración en el texto legal, clasificándose en información institucional, organizativa y de planificación; información de relevancia jurídica; e información económica, presupuestaria y estadística. Las obligaciones formales de la transparencia hacen referencia al lugar o sitio electrónico en el que ha de publicarse dicha información, a la forma de presentación de la misma y a las características técnicas y formales que debe reunir la publicación de los datos e informaciones a que se refiere la Ley.

La información sujeta a la obligación de transparencia ha de publicarse en las correspondientes sedes electrónicas o páginas web, de una manera clara, estructurada y entendible para los interesados y, preferiblemente, en formatos reutilizables. Además se exige el establecimiento de mecanismos para facilitar la accesibilidad, la interoperabilidad, la calidad y la reutilización de la información publicada, así como su identificación y localización. Para la Administración General del Estado la Ley impone el desarrollo de un Portal de Transparencia, dependiente del Ministerio de la Pre-

sidencia, que facilitará el acceso de los ciudadanos a toda la información que le exige la Ley.

La información que se suministre ha de ser comprensible, íntegra, de acceso fácil y gratuita, reutilizable, actualizada y estará a disposición de las personas con discapacidad por medio o en formatos adecuados de accesibilidad universal.

Como complemento a la publicidad activa, la Ley 19/2013 regula el derecho de acceso a la información pública, en el marco que establece el artículo 105.b) de la Constitución Española, que podrá ejercerse sin necesidad de motivar la solicitud. Se entiende por información pública los contenidos o documentos que obren en poder de alguno de los sujetos incluidos en el ámbito de aplicación del Título I de la Ley y que hayan sido elaborados o adquiridos en el ejercicio de sus funciones, estableciéndose, con carácter reglado, una serie de excepciones a esta obligación por la naturaleza de la información o por su entrada en conflicto con otros intereses protegidos, que han de aplicarse de forma justificada y proporcionada en cada caso concreto.

Resulta muy reveladora la conexión que, como se ha señalado, realiza la propia Ley entre la transparencia y el buen gobierno. En efecto, tras regular la publicidad activa y el derecho de acceso a la información, la Ley incluye un Título, el II, dedicado al buen gobierno, principios éticos y de actuación que deben regir la labor de los miembros del Gobierno y altos cargos y asimilados de la Administración del Estado, de las comunidades autónomas y de las entidades locales.

Si uno se aproxima a los principios del buen gobierno que define la Ley 19/2013 se comprende, de forma inmediata, que la eficacia, la economía, la eficiencia, el interés general, la dedicación al servicio público, el fomento de la calidad de los servicios, la diligencia, la objetividad, la imparcialidad, la responsabilidad de las decisiones y de las actuaciones propias, la igualdad y la ética en la gestión pública constituyen parte consustancial de la transparencia entendida en su sentido integral.

Los ciudadanos precisan tener toda la información disponible para estar vigilantes y asegurarse de que el poder se ejerce en beneficio común. Y para demandar las responsabilidades correspondientes en los casos en los que las conductas analizadas se separen de los conceptos de buena gestión, de gestión ética y eficiente o que constituyan supuestos de despilfarro o, en el peor de los casos, de corrup-

ción. De esta forma, los ciudadanos colaboran en la acción de gobierno, debiendo los poderes públicos contar con receptividad y capacidad de respuesta a las demandas y necesidades de aquellos.

La transparencia exige promover organizaciones ejemplares, lo que redundará, sin duda, en una mayor credibilidad y confianza. La mejora de la transparencia impulsa el incremento de la calidad institucional de un país en la medida en que posibilita instituciones más fuertes que potencian el crecimiento económico y social y la exigencia de la rendición de cuentas a los políticos y a los gestores públicos, facilitando la sanción de las conductas que se desvían de los conceptos de buen gobierno y de buena gestión.

Actuar con transparencia premia al que actúa con legalidad, honestidad y eficiencia, primando a los gestores responsables, ayudando a mantener la ética en el servicio público; es más, la transparencia incide directamente en el comportamiento ético de los gestores públicos.

El esfuerzo de los poderes públicos en favor de la transparencia no se agota ni en la Ley ni en los portales de transparencia, sino que la misma ha de impregnar toda la actuación pública y de gobierno.

### **c) Hacia la cultura de la transparencia**

Pero para garantizar la transparencia no es suficiente contar con una Ley y observar un estricto cumplimiento de la misma. Para que la transparencia sea real y efectiva es preciso crear e interiorizar una «cultura pública de transparencia».

Las sociedades más transparentes no son necesariamente aquellas que disponen de unas leyes de transparencia más perfectas y completas, sino las que cuentan con una cultura de la transparencia —o democrática— más sólida; si bien es cierto que en los países donde esa cultura no está muy arraigada, la aprobación de la norma constituye un primer paso fundamental para acallar las reticencias o desconfianzas en los ciudadanos sobre la gestión pública y actúa como ariete para romper las inercias de gestionar sin proporcionar —o exigir— información sobre la actuación pública.

El crecimiento y la plenitud en la transparencia precisan de una actuación comprometida por parte de los poderes públicos de facilitar información y de gestionar mejor porque, sólo donde las paredes son de cristal todo se puede vislumbrar fácilmente, incluso lo que no funciona adecuadamente.

Pero la transparencia también exige un importante grado de responsabilidad por parte de los ciudadanos. Si no se realiza el necesario esfuerzo, la dispersión y la abundancia de mensajes, en una sociedad donde la información es infinita y se origina a gran velocidad, pueden generar una ciudadanía pasiva, despreocupada por los asuntos más esenciales para el devenir de la sociedad y perdida en un bosque inescrutable. Además, puede provocar una inercia a abandonar la búsqueda de la información y la formación del propio criterio, limitándose a delegarla en terceros y a recibirla y a asimilarla en el estado en que se distribuya, dejando esta y su alcance, por consiguiente, de forma exclusiva, en manos de los intérpretes de la información y de los creadores de opinión. Ello puede llevar a que proliferen ciudadanos fácilmente modelables, víctimas del orden de prioridades del generador y del facilitador de la información, cuando no de la manipulación informativa, del pensamiento estructurado y formateado, que, con frecuencia, centran su atención en la divulgación de lo intrascendente y superfluo en perjuicio de los valores y principios esenciales de la sociedad y del ciudadano. Por lo tanto, la actitud ávida de saber y de descubrir del ciudadano, proactiva, selectiva, independiente y con capacidad de discernimiento y criterio propio se evidencia como piedra angular de la transparencia. Sin ella, esta quedaría vacía y su existencia sería meramente nominal.

Un papel, igualmente, crucial es el que corresponde a los medios, que han de contribuir, por la labor que desempeñan, a generar y a proyectar la transparencia como cultura vital y a procurarse información para facilitársela a los ciudadanos de modo leal, al objeto de que estos puedan formarse su opinión, de forma directa e intuitiva, bajo las reglas de la sana crítica, ejerciendo así los medios, ciertamente, de «cuarto poder» en el seguimiento de la gestión y venciendo la tentación de conocer, no para ofrecer información, sino simplemente para conformar y vender noticias.

Por lo tanto, la plenitud de la transparencia sólo quedará garantizada por un acto de responsabilidad de todos los agentes implicados.

## V. LA TRANSPARENCIA Y EL CONTROL

El control constituye un elemento esencial para garantizar la transparencia. Pero, a su vez, la transparencia resulta fundamental para el correcto funcionamiento de las instituciones de control, sin las cuales no hay democracia de calidad. La relevancia de estas instituciones viene constituida no sólo por su capacidad para identifi-

car y poner de manifiesto actuaciones contrarias a la legislación vigente, sino también por su contribución a evidenciar la existencia de ámbitos que necesitan de una regulación más precisa.

Como se indicaba a lo largo de esta exposición, las realidades económicas y sociales y las demandas de los ciudadanos han exigido y reclaman de los Estados reformas encaminadas a la aplicación de fórmulas de gestión que permitan obtener mayor eficacia, más eficiencia en la consecución de los objetivos y el cumplimiento de los programas, mayor rigor técnico y más economía en la actuación. Estos nuevos retos que afrontan los gestores públicos, que van acompañados de las correlativas responsabilidades, hacen de las entidades fiscalizadoras una pieza básica del sistema.

En efecto, el control de la gestión pública y la verificación, entre otros aspectos, del cumplimiento de la necesaria transparencia en su programación y desarrollo es un objetivo fundamental que tienen encomendado las instituciones fiscalizadoras, no sólo con el fin de supervisar el debido cumplimiento de la normativa que exige una actuación transparente de las entidades públicas, sino también para contribuir, desde el ejercicio de sus funciones, a que la cultura de la transparencia se asiente en aquellas como principio inspirador de su actividad, como elemento constitutivo de las mismas. Así lo reconoce la propia exposición de motivos de la Ley 19/2013, que señala lo siguiente: «(...) *Permitiendo una mejor fiscalización de la actividad pública se contribuye a la necesaria regeneración democrática, se promueve la eficiencia y eficacia del Estado y se favorece el crecimiento económico*».

Pero no es esta la única implicación del control con la transparencia. No debe olvidarse que las propias instituciones fiscalizadoras también han de avanzar con la sociedad, e incluso han de anticiparse a sus demandas futuras, guiando la gestión por senderos de buen gobierno, transparencia, eficacia, deseo de servicio a los ciudadanos; todo ello, desde la imparcialidad, la objetividad, el rigor y la más alta profesionalidad y nivel técnico.

Y en este punto, las instituciones fiscalizadoras han de abordar también sus propios retos, ya que la asunción del compromiso institucional de contribuir a la mejora de la gestión pública e impulsar el empleo adecuado de los recursos públicos y la relevancia de las funciones que tienen encomendadas les plantea importantes demandas.

Así, estas instituciones no pueden limitarse a evaluar lo ya hecho, sino que deben sincronizarse con la realidad actual. El control *ex post* que han de llevar a cabo, en ningún caso puede devenir estéril; todo lo contrario, debe ser un control que contribuya a corregir y mejorar la gestión y a asegurar su sostenibilidad en el tiempo. No sólo ha de centrarse en analizar y verificar la adecuación de la gestión, sino que también ha de evaluar su impacto sobre las finanzas públicas, anticipar riesgos y sugerir mejoras en los sistemas, en las organizaciones y en la actividad.

Para ello estas instituciones han de adaptarse también a los cambios que exige el entorno económico y social, tanto en el ejercicio de su función de control, como en su propia organización y funcionamiento interno.

Han de estar dotadas de estructuras eficaces y eficientes, de controles de calidad que garanticen los más altos estándares de actuación y de sus productos; deben aspirar a la más alta cualificación de su personal para lo que se precisa atender a la formación como lo que es, una prioridad predicable del recurso más valioso del que disponen, su personal. Además, deben adoptar la máxima racionalidad en la distribución de tareas y promover la asunción de responsabilidades.

Constituye un valor fundamental en ellas el diseñar y ejecutar una planificación estratégica, con una misión, visión y objetivos orientados a maximizar su rendimiento y efectos, así como evaluar los resultados de su actuación, aprendiendo de ellos y aplicándolos a la programación y ejecución de los programas futuros, identificando las áreas de mejora y optimizando las asignaciones.

Las instituciones fiscalizadoras han de buscar y practicar la mayor transparencia en su funcionamiento y las mejores fórmulas para potenciar los resultados, así como fomentar el uso de las Tecnologías de la Información.

Es esencial, asimismo, que atiendan al entorno en el que desarrollan su actividad, ya que su eficacia será tanto mayor cuanto más se ajuste a las expectativas, necesidades y prioridades de los distintos protagonistas involucrados en la gestión, bien como actores, bien como receptores de la misma. Han de mantenerse atentas a los nuevos retos, reforzando los controles, buscando nuevas soluciones y recomendando medidas que, desde el ámbito de la normativa o de las prácticas de gestión, redunden en el buen gobierno. Y

es esencial que las impulsen y promuevan sin menoscabo de su independencia.

Resulta absolutamente necesario que las funciones de las entidades fiscalizadoras se lleven a cabo sobre actuaciones próximas en el tiempo, consiguiendo de esta manera una imbricación más estrecha entre la gestión y el control de la misma y obteniendo resultados oportunos que realmente permitan ser aplicados para programar y ejecutar la actividad pública. Además, se hace preciso avanzar en los controles de gestión, de eficacia y eficiencia en la utilización de los recursos públicos, analizando los resultados identificados y su calidad y los costes incurridos por el sector público en concordancia con el interés general. Pero también han de verificar la transparencia, la igualdad de género y la sostenibilidad ambiental, como dispone la normativa, porque estos principios, igualmente, cimientan la sociedad y el sistema.

Se ha de poner especial atención al fortalecimiento de las vías y fórmulas de comunicación interna y externa de las instituciones fiscalizadoras. En efecto, se hace preciso potenciar la comunicación en los procesos de relación dentro de cada una de las instituciones y entre los distintos órganos de control, con los fiscalizados, con los destinatarios de sus resultados, así como con la sociedad y con los medios. Hay que fortalecer las relaciones con los parlamentos; pero también se han de reforzar el acceso y la comunicación con los gestores, sujetos principales de las verificaciones y recomendaciones, haciendo del seguimiento de estas un aspecto importante de su actuación. Las entidades fiscalizadoras han de estar atentas y abiertas a las demandas de los ciudadanos, que se implican cada vez más en la gestión pública y se hacen más exigentes como contribuyentes, demandantes y receptores de la misma.

A tal fin, deben promover una mayor eficacia y eficiencia en su gestión, una coordinación en su actuación y una mejor difusión de los resultados de su actuación, lo que inmediatamente repercute en la confianza que generan. Comunicar la realidad de las organizaciones favorece un entorno de certidumbre y credibilidad interna y externa, incide en una mayor reputación y agrega valor a las mismas.

Las instituciones fiscalizadoras han de evaluar, asimismo, el propio impacto de su actividad en términos de contribución a la mejora de la gestión pública y el valor añadido que aportan a la sociedad. Resulta fundamental que hagan un esfuerzo para dar la

mayor visibilidad externa a su actuación, facilitando un mayor y mejor conocimiento de su organización, de su funcionamiento y del trabajo que llevan a cabo, contribuyendo a la toma de conciencia de su valor en aras del buen gobierno.

El mensaje que comuniquen las instituciones fiscalizadoras ha de ser suficientemente comprensible, claro y directo para que resulte entendible por todo el entorno y no sólo para quienes estén familiarizados con la terminología especializada que utilizan. Ello devendrá automáticamente en su consideración pública, así como en el fortalecimiento de la confianza de los ciudadanos en los poderes públicos, desde el convencimiento de que están controlados. En este contexto, las instituciones fiscalizadoras juegan un papel relevante y contribuyen a mejorar la cultura fiscal de los ciudadanos, desarrollando una función de conexión entre los contribuyentes y los gestores públicos, como expresión de un compromiso auténticamente democrático.

Como se exponía anteriormente, se ha evidenciado que las soluciones meramente individuales ya no sirven en un mundo globalizado. La práctica de cada una de las instituciones fiscalizadoras constituye una importante fuente de información y experiencias para las demás. Por ello, la cooperación y la colaboración, tanto en el ámbito nacional como en el internacional, se presentan como piezas esenciales en las que la contribución de cada una añade un valor exponencial al conjunto.

No debe olvidarse que el control no es un fin en sí mismo, sino un mecanismo que permite identificar las insuficiencias o deficiencias normativas y las infracciones de los principios de legalidad, eficiencia, economía, racionalidad, igualdad de género, sostenibilidad, y transparencia que han de regir la actividad económico-financiera pública. Así lo señala la Declaración de Lima de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) de 1977, de modo que el control de lugar a que puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes en cada caso, determinarse la responsabilidad del órgano culpable, exigirse la indemnización correspondiente o acordarse las determinaciones que impidan o, por lo menos, dificulten, la repetición de tales infracciones en el futuro. No cabe mayor acto de transparencia que un control desarrollado en los referidos términos.

Sólo cuando el control redunda efectivamente en la progresiva mejora de la gestión, aquel habrá cumplido su auténtico objetivo.

Por tanto, en la medida en que la gestión de la Administración evolucione hacia parámetros de buen gobierno y de transparencia como consecuencia del ejercicio de sus funciones como instituciones fiscalizadoras y al amparo de las recomendaciones por estas ofrecidas, el control habrá alcanzado su plena dimensión y el máximo impacto en su actuación, añadiendo de manera efectiva valor al conjunto del sistema.

## **VI. REFLEXIÓN FINAL**

Resulta esencial mirar hacia el futuro. El pasado sirve para construir con conocimiento, para crecer aprendiendo de lo hecho, de lo mejor y de lo peor. El futuro aporta la necesaria perspectiva a los proyectos. Sólo analizar, preguntarse y estar dispuesto a abordar nuevos retos puede llevar al éxito. La transparencia no es una excepción a este postulado. Para lograrla se hace imprescindible creer en la transparencia como esencia, interiorizarla, no simplemente saber que existe el deber legal de cumplirla y llevarlo a efecto como tal.

Señalaba el escritor chino Lin Yutang que sólo hay dos maneras de difundir la luz, ser la lámpara que la emite o el espejo que la refleja; no caben otras fórmulas. Esto mismo cabe predicarse de la transparencia, que únicamente puede construirse emitiéndola o proyectándola desde una actitud convencida, comprometida y proactiva por parte de todos los agentes implicados. Sólo de esta forma podrá concluirse que se transita por el camino correcto en el proceso permanente y sostenido de construcción y consolidación de la transparencia.



## ¿Se puede fiscalizar la ética?

---

**Enrique Benítez Palma**

Consejero de la Cámara de Cuentas de Andalucía

### RESUMEN

El concepto de «infraestructura ética» es utilizado por los organismos internacionales para establecer el marco de referencia de los comportamientos éticos en las organizaciones. Está formada por los sistemas formales y por el clima ético de la organización. La construcción de una infraestructura ética adecuada, a través de métodos y procedimientos claros de trabajo, fijación de estándares de comportamiento, establecimiento de objetivos y seguimiento de los mismos es decisiva para poder fiscalizar o auditar la ética de las organizaciones. Las instituciones de fiscalización superior (SAIs) están prestando una atención creciente a la fiscalización de la ética en las organizaciones públicas, y se ha creado una fuerza específica de trabajo para fijar una metodología común de actuación. En España, la introducción de elementos de ética pública lleva un considerable retraso, y su posible auditoría por parte de las instituciones de control externo deberá esperar a su desarrollo completo y definitiva consolidación.

**PALABRAS CLAVE:** Infraestructura ética, sector público, control externo, auditoría, códigos de conducta.

### ABSTRACT

*The concept of «ethical infrastructure» is often used by international institutions in order to establish the framework of ethical behaviour in organizations. This infrastructure is composed of both formal systems and the ethical environment of the organization. Building a proper ethical infrastructure, through clear working methodology and procedures, established behavioural standards and the setting and monitoring of objectives, is decisive in order to be able to audit ethics in organizations. Supreme Audit Institutions (SAIs) are paying growing attention to ethi-*

*cal auditing in the public sector and they have created a specific task forces to elaborate a common assessment methodology. In Spain, the introduction of public ethical standards is lagging well behind, and ethical auditing by SAIs will have to wait until it is fully developed and properly consolidated.*

**KEYWORDS:** *Ethical infrastructure, public sector, external control, audit, codes of conduct.*

## ÍNDICE

- 1. Introducción.—2. El concepto de infraestructura ética.—3. La ética en la auditoría.—4. La ética en los negocios y la empresa.—5. La ética en el sector público y el papel del control externo.—6. Conclusiones.—7. Bibliografía:** Libros. Artículos e Informes

### 1. INTRODUCCIÓN

A finales del año 2001, la quiebra de la empresa norteamericana Enron, dedicada a la energía, motivó un cuestionamiento generalizado de las prácticas éticas en las grandes corporaciones. La historia es conocida: un gigante de la energía, con ramificaciones en otros sectores y con intereses en prácticamente todo el mundo —llegó a tener más de 21.000 empleados— decide sortear sus dificultades con una huida hacia adelante y, sobre todo, tirando de artificios contables (se llegó a hablar de «contabilidad creativa») para mantener sus balances y contener la caída de la cotización de sus acciones en los mercados de valores. Finalmente, la quiebra de Enron arrastró también a la firma auditora que había avalado sus prácticas contables, la influyente y poderosa Arthur Andersen. El escándalo Enron hizo que un año más tarde se aprobara la Ley Sarbanes-Oxley, para mejorar los controles internos de las grandes compañías y para proteger a los inversores, desamparados ante las malas prácticas de directivos demasiado ambiciosos.

Un resultado simultáneo del escándalo Enron, y también de la quiebra de Worldcom, una empresa dedicada a las telecomunicaciones y al incipiente mundo de internet de aquellos años, fue el impulso de los estudios académicos relacionados con la ética en las organizaciones. En efecto, las malas prácticas de los directivos, y de las empresas auditoras que bendijeron los balances tóxicos y las informaciones ofrecidas a los inversores, constituían un problema para la confianza en el sistema en su conjunto. De la misma manera que la democracia representativa se sostiene sobre un conjunto de contrapesos, sobre la independencia de los poderes que la con-

forman —ejecutivo, legislativo y judicial—, también el mundo económico y financiero necesita para mantener los equilibrios y garantizar su credibilidad de contrapesos en forma de controles internos y externos a la actividad de sus actores y a las decisiones de sus más altos ejecutivos.

## 2. EL CONCEPTO DE INFRAESTRUCTURA ÉTICA

En este apartado, hay que destacar por su importancia y su influencia, que se mantiene hasta nuestros días, un artículo publicado en septiembre de 2003 y escrito por tres investigadoras: Ann Tenbrusel, Kristin Smith-Crowe y Elizabeth Umphress. Titulado «Construyendo casas sobre rocas: el papel de la infraestructura ética en las organizaciones», marca el inicio de una fructífera etapa de análisis y obtención de evidencia empírica sobre el funcionamiento de los comportamientos éticos en organizaciones privadas y públicas, además de tener el acierto de acuñar un concepto, el de «infraestructura ética», para definir «los elementos organizacionales que contribuyen a la efectividad ética de una organización», y que ha servido de marco de referencia a la OCDE y a otras organizaciones para establecer sus propios programas de trabajo.

En su artículo, las autoras afirman que «las empresas están gastando millones de dólares en programas de ética y de cumplimiento (*compliance*)», utilizando estrategias o instrumentos como los códigos de conducta, la creación de *ombudsmen* éticos o la formación de los trabajadores y directivos en la incorporación de la ética a sus funciones. No obstante, argumentan que «diseñar organizaciones éticas requiere comprender cómo y por qué funcionan tales sistemas; esto es, se debe estar en disposición de distinguir entre fundamentos éticos rocosos y los hechos de arena. En primer lugar, y antes que nada, tal comprensión requiere de una identificación informada y teórica acerca de los elementos de la organización que contribuyen a su efectividad ética».

Entonces, el concepto de «infraestructura ética» consiste en los sistemas formales e informales —cada uno de los cuales incluye las correspondientes funciones de comunicación, vigilancia y sancionamiento— y también en el clima o ambiente que sostiene dichos sistemas. Entre los sistemas de comunicación formal se encuentran los códigos de conducta, las declaraciones de tener una misión basada en valores, los estándares de comportamiento y la formación de los empleados en competencias éticas. Respecto a los sistemas de vigilancia y sanción, forman parte de la cultura de *command and*

*control*» inherente a las empresas norteamericanas. De esta manera, una organización con un código de conducta conocido por todos sus empleados, con normas claras en caso de incumplimiento y sanciones estipuladas, estará sentando las bases para un comportamiento más ético en el conjunto de la organización.

El papel de los sistemas informales es igualmente importante en la efectividad ética de las organizaciones, y va en paralelo a la relevancia de los sistemas formales. En este sentido hay que destacar las iniciativas de *whistleblowing*, que no siguen los canales formales pero que sirven para detectar comportamientos y acciones que van contra los parámetros éticos de la organización. Y aquí las autoras incluyen desde las relaciones personales, que pueden evitar este tipo de comportamientos, hasta los ya mencionados canales de denuncias o incluso el recurso a un agente externo como la policía.

Finalmente, está el clima o ambiente ético, que las autoras dividen en tres percepciones: ambiente ético, ambiente de respeto y entorno de justicia procedimental. En resumen, para favorecer un clima ético en el conjunto de la organización también es necesario que se trate a los empleados con respeto —y por supuesto que ellos así lo sientan o perciban—, que se preste atención a los comportamientos éticos, y que además se tomen las decisiones de carácter interno —ascensos, recompensas, etcétera— con justicia.

Las conclusiones más relevantes de las autoras de este artículo seminal en el estudio y análisis de la ética en las organizaciones son varias. En primer lugar, en ausencia de una infraestructura ética, son los individuos quienes deciden qué es ético y qué no lo es. Por el contrario, si existen sistemas formales e informales, el criterio individual es sustituido por las normas que ha establecido la organización.

Otra conclusión interesante tiene que ver con la fortaleza de la propia infraestructura ética. Una infraestructura ética débil, argumentan las autoras, es peor que una infraestructura ética inexistente, porque estará enviando señales contradictorias a los miembros de la organización, debido a su ausencia de credibilidad. Es decir, que si una organización quiere de verdad conseguir un comportamiento ético del conjunto de sus empleados, debe tomarse en serio la construcción de sistemas formales e informales, y cuidar el ambiente de trabajo, porque hacerlo de cara a la galería tiene mucho peores consecuencias que la simple inactividad o la inoperancia en este ámbito.

Finalmente, la conclusión más relevante es la que afirma que, en todo lo relacionado con la ética, es mucho más importante lo que se hace que lo que se dice. Para conseguir la implicación de toda la organización y la orientación hacia una misión basada en valores, con la ética como bandera, es imprescindible la ejemplaridad, a todos los niveles. De nada sirve contar con sistemas formales perfectamente diseñados e implementados, con sistemas informales conocidos y efectivos, si la percepción compartida por los integrantes de la organización es contraria a lo que se propugna. De esta manera, la combinación idónea que define una infraestructura ética sólida, construida sobre las rocas, está basada en la coherencia y la ejemplaridad, en la importancia del ambiente y de la percepción que existe de lo que estamos haciendo. Sin credibilidad, la ética no tiene recorrido.

### **3. LA ÉTICA EN LA AUDITORÍA**

En enero de 2007, el profesor Roger D. Martin realizó una importante aportación académica al campo de la ética vinculada a la acción auditora. En su artículo (Martin, 2007), señalaba una «segunda dimensión de la ética en la profesión auditora: la demanda de evaluar la integridad y los valores éticos de los clientes».

Argumenta Martin que los auditores encaran la ética desde dos perspectivas: la perspectiva antigua tiene que ver con la necesidad de los propios auditores de demostrar integridad y objetividad cuando hacen su trabajo. En este sentido, ésta es la línea subyacente, por ejemplo, en la ISSAI 30 que establece el Código de ética de la INTOSAI, en cuyas páginas se pueden leer los requisitos que deben cumplir los auditores pertenecientes al sector público.

Yendo un paso más allá, Martin propone que la segunda perspectiva ética que deben encarar los auditores es la necesidad de entender, evaluar y valorar la ética de sus clientes, tanto de los actuales como de los potenciales. Esta perspectiva demanda «un profundo y robusto entendimiento de la ética, las infraestructuras éticas y del producto o resultado de esas infraestructuras».

Martin se basa en la terminología y la metodología de Tenbrunsel, Smith-Crowe y Umphress para desarrollar su propio método de evaluación o control externo de la ética de las organizaciones. Desde su punto de vista, hay tres planos que se deben considerar por parte de los auditores para evaluar o valorar la integridad y los valores éticos de los clientes sometidos a una auditoría:

- Planificación de auditoría (*Audit planning*).
- Consideración de fraude (*Consideration of fraud*).
- Informes sobre los controles internos (*Reporting on internal controls*).

En el primero de estos planos, los auditores deben prestar especial atención a los mecanismos de control interno durante el proceso de la auditoría. Respecto a la consideración de fraude, se espera que los auditores sean capaces de valorar los posibles impactos del fraude en los estados financieros. El autor se basa en el llamado «triángulo del fraude» (definido en 2006 por D. Ricchiute), consistente en identificar los siguientes extremos:

- Incentivos o presiones que pueden recibir los directivos y los empleados para cometer fraude.
- Oportunidades que tienen los directivos y los empleados para cometer fraude.
- La racionalidad que puede haber llevado a los directivos y empleados a cometer fraude.

Finalmente, a raíz de la Ley Sarbanes-Oxley, ya citada, se espera que los auditores tengan y emitan también su propia opinión sobre la efectividad de los controles internos. Cada una de estas tres cuestiones desarrolladas requiere que el auditor sea capaz de considerar la integridad y los valores éticos de los gerentes o directivos y de los empleados. Hay que destacar, además, que los incentivos a cometer fraude pueden venir determinados por las propias presiones de la organización, dispuesta a ir un paso más allá a la hora de conseguir contratos o de conseguir información confidencial para optar a una licitación, por ejemplo. La visión de la integridad y de la ética en las organizaciones, sobre todo privadas, no puede considerarse nunca de manera aislada, sino que forma parte de un contexto de cultura corporativa. La Gran Recesión de 2008-2009, las malas prácticas de grandes empresas y bancos de inversión y lo que sabemos ahora del comportamiento de instituciones como Lehman Brothers, hace pensar que aún estamos muy lejos de haber incorporado todos estos requisitos éticos en la forma de hacer negocios y de gestionar grandes y pequeñas compañías en el siglo XXI. La existencia o no de «infraestructuras éticas» en las corporaciones que protagonizaron la última crisis financiera está por demostrar. Lo que parece evidente es que, siguiendo el modelo desarrollado por Tenbrunsel, Smith-Crowe y Umphress, a la hora de la verdad se dejaron atrás todos los códigos de conducta y todas las cautelas para actuar exclusivamente

en beneficio de las compañías, de sus altos directivos y, en mucha menor medida, de sus empleados y accionistas.

¿Cómo pueden, entonces, los auditores evaluar o valorar la integridad y los valores éticos? Se trata de una pregunta importante, que se hace Martin en su artículo. La mayoría de los auditores se centra en recopilar información sobre los sistemas formales e informales descritos por Tenbrunsel, Smith-Crowe y Umphress. Esto es así por la facilidad para encontrar evidencia tangible sobre procedimientos y mecanismos existentes, como por ejemplo los siguientes:

- Existencia de un Código Ético.
- Existencia de un canal de denuncias (*whistleblowing*).
- Evidencia de que los empleados reciben formación relevante en cuestiones éticas.
- Pruebas de la investigación interna de cuestiones éticas, así como de su tratamiento, gestión y publicidad.
- Verificación del tiempo que se dedica en las reuniones a estas cuestiones de carácter ético.
- Existencia en el organigrama de una figura encargada de estas cuestiones éticas.

A pesar de la importancia de todas estas cuestiones tangibles en la evaluación de la ética, Martin coincide con Tenbrunsel et alia en la consideración decisiva del clima y de los sistemas informales existentes en la organización a la hora de evaluar la importancia que se le presta a la ética. Sin embargo, es mucho más difícil obtener evidencia tangible de esta parte de la «infraestructura ética» de las organizaciones. Su propuesta, entonces, se dirige a los investigadores y académicos para que exploren al menos cuatro cuestiones relevantes:

- a) ¿Qué elementos de la infraestructura ética afectan al comportamiento ético tanto de los individuos como del conjunto de la organización? ¿Qué señales específicas pueden observar los auditores de los sistemas formales e informales, y del clima de la organización, que supongan un diagnóstico de comportamientos éticos?
- b) ¿Pueden detectar los auditores señales relevantes sobre la infraestructura ética durante el trabajo de campo? ¿La capacidad para hacerlo depende de su experiencia, dado que la mayoría de los auditores que realizan trabajos de campo suelen ser nuevos en la profesión?

- c) ¿Pueden distinguir los auditores entre la influencia en los individuos de la infraestructura ética y la propia idiosincrasia de los mismos?
- d) ¿Pueden, los auditores, identificar e interpretar la «auto-decepción» que se suele utilizar para racionalizar los motivos de comportamientos éticos cuestionables?

Las propuestas de Martin sobre la investigación a partir de estos cuatro puntos son relevantes. Se trataría, por una parte, de saber diferenciar entre la influencia de la infraestructura ética a la hora de conseguir una organización orientada hacia los valores y la propia exigencia de los empleados y directivos hacia ellos mismos, de manera que se pueda evaluar la aportación de los sistemas formales e informales, y del clima ético, a los logros de la organización en esta materia. Especialmente atinada parece su observación acerca de la propia experiencia del equipo auditor, ya que es muy posible que auditores nuevos o en proceso de formación tengan menos herramientas a su alcance, cuando están manejando grandes cantidades de información suministrada por la organización auditada, para detectar comportamientos o actitudes poco éticas. A menudo estos hechos contra la ética suelen ser muy sutiles, de manera que es necesario disponer de formación específica y de experiencia adecuada para detectar señales no siempre bien visibles o identificables. Además, en determinados países o culturas (v. g. los países escandinavos), los comportamientos éticos forman parte de la educación colectiva, forman parte de la normalidad social. Por lo tanto, hay que saber distinguir entre la positiva orientación hacia la ética proporcionada por la infraestructura ética y el respeto hacia los valores compartidos que ya forma parte intrínseca de los individuos que conforman la organización. Finalmente, Martin enfatiza la necesidad de distinguir entre la decepción que pueden sentir algunos clientes o empleados de la organización y el cuestionamiento de comportamientos poco éticos. Ofrecer un mal servicio a un cliente o la expectativa de un ascenso que no llega son elementos que tiene que ver con la gestión de las organizaciones, y que hay que saber diferenciar muy bien del cuestionamiento de la actitud ética en la organización.

La aportación de Martin, muy influyente y citada con frecuencia, se cierra con lo que podríamos llamar coloquialmente un «párrafo de énfasis»: la necesidad por parte de los auditores de recibir formación en esta materia. Para poder hacer bien todo este trabajo, es importante que los auditores cuenten con un marco de trabajo (*fra-*

*mework*) que les facilite la detección de las señales sutiles que se pueden desprender de su trabajo de campo y del análisis de la información facilitada por la organización auditada. En este sentido, auditar los sistemas formales o incluso informales parece sencillo. Obtener evidencia de la existencia de códigos de conducta, de su seguimiento, de la formación impartida en comportamientos éticos, de la distribución de manuales internos o de estándares de comportamiento está al alcance del trabajo de auditoría. Incluso se puede recurrir, por ejemplo, a cuestionarios o entrevistas personales para obtener evidencia del funcionamiento de los sistemas informales, como las «conversaciones de pasillo» (*hallway conversations*) sobre cuestiones éticas, la formación informal, las actitudes verbales y no verbales, o incluso el aislamiento informal de determinados individuos poco escrupulosos en sus comportamientos éticos.

Sin embargo, la captación fiable de la existencia y relevancia de un clima ético en el conjunto de la organización parece más complicada. El propio autor ha señalado diversas cuestiones que deben ser abordadas antes de someter a una organización a un examen tan profundo y sistemático. Y junto a la formación de los auditores y a la importancia del entorno, como factor esencial a la hora de evitar confusiones hay que insistir entre las quejas derivadas de una auto-decepción y el incumplimiento de alguna norma ética. La fiscalización de la ética debe de ser muy cuidadosa en este sentido. La ética no puede convertirse en la herramienta utilizada para promover, si se me permite la expresión, «ajustes de cuentas» entre empleados descontentos y la organización, o entre clientes insatisfechos y la empresa. Confundir los términos puede llevar a una dinámica peligrosa, en la que puede utilizarse de manera equivocada una poderosa herramienta de mejora de las organizaciones, como es la implantación de una infraestructura ética capaz de generar una orientación virtuosa de la organización hacia una misión basada en valores. Por lo tanto los auditores, cuando fiscalicen la ética, deben estar formados y preparados para diferenciar este tipo de cuestiones, tan sutiles como polémicas.

#### 4. LA ÉTICA EN LOS NEGOCIOS Y LA EMPRESA

Las cuestiones planteadas en los artículos publicados por Tenbrunsel, Smith-Crowe y Umphress en 2003 y por Roger Martin en 2007 siguen estando de plena vigencia en el ámbito de las organizaciones privadas y públicas. De hecho, revistas de referencia en el ámbito de la gestión, como la *Harvard Business Review* están pres-

tando una creciente atención a la ética en los negocios. Escándalos como los ya referidos que estuvieron en el origen de la llamada Gran Recesión, o comportamientos como los que se han descubierto en grandes corporaciones como Volkswagen, Toshiba, Siemens, GlaxoSmithkline y algunas otras revelan que, en determinados casos, desde la directiva o desde posiciones más bajas se adoptan decisiones claramente contrarias a la ética pensando que es bueno para la empresa, o que forma parte de las reglas del juego.

En este sentido, es muy interesante el reciente artículo de Cindy Schipani (2017) en el que se pregunta de manera retórica si es ética la empresa en la que trabajamos, cada uno de nosotros. Al hilo de escándalos protagonizados por diversas corporaciones, señala que es posible que en las empresas se estén incentivando, de manera inercial y poco meditada, comportamientos contrarios a la ética. Por ejemplo, en GlaxoSmithkline el sistema de incentivos funcionaba como aliciente perverso para sobornar a médicos y contratistas de recursos sanitarios para cubrir los objetivos de ventas. Y en Wells & Fargo, era la propia compañía la que hacía la vista gorda con cuentas duplicadas que, al final, resultaron ser una herramienta para distraer dinero. Estos ejemplos tan recientes y conocidos ponen de manifiesto las dificultades que existen en el ámbito de la auditoría para fiscalizar la llamada «infraestructura ética», los sistemas formales e informales y el clima ético de la organización. Pero también demuestran que es necesario, en los procesos de auditoría, ir más allá de lo visible para adentrarse en el mundo interno de las organizaciones y sus evidencias, no siempre perceptibles, de mantener un comportamiento ético en un mundo donde la competencia es feroz y las malas prácticas, cuando se descubren, pueden poner en peligro la reputación de la compañía y con ella su propia supervivencia, sin olvidar el riesgo de desaparición de miles empleos o los costes en multas y sanciones derivados de los incumplimientos éticos, que suelen ser también legislativos.

## **5. LA ÉTICA EN EL SECTOR PÚBLICO Y EL PAPEL DEL CONTROL EXTERNO**

A finales del siglo pasado, desde la OCDE comenzó a hacerse hincapié en la importancia de la ética en el sector público. Diversas publicaciones recogieron este énfasis en los comportamientos éticos, una oleada que suele repetirse tras cada crisis financiera, empresarial o institucional. Otras instituciones, como las encargadas de la fiscalización externa del gasto público, han seguido esta sen-

da, e incluso, en el caso de las llamadas *Supreme Audit Institutions* (SAIs: Instituciones Supremas de Fiscalización), han creado grupos de trabajo específicos (*task forces*) para incorporar la ética y la integridad a la función auditora, en dos ámbitos de actuación:

- a) Por una parte, aprobando un Código Ético (recogido en la ISSAI 30) sobre el comportamiento adecuado de las instituciones, sus auditores y sus trabajos de auditoría.
- b) Investigando metodologías y procedimientos para fiscalizar la ética en el comportamiento y funcionamiento de las organizaciones sujetas a su trabajo de auditoría externa.

Como resultado de este trabajo, que bien podríamos definir como de investigación y desarrollo, se han elaborado diversos documentos relacionados con este asunto. Además, a finales de 2016 se celebró en Abu Dhabi la XXII reunión del INTOSAI, con especial referencia entre sus contenidos precisamente a la fiscalización o auditoría de la ética.

Ya en junio de 2014, EUROSAI publicó un interesante y relevante documento, titulado «*Auditing ethics in the public sector*», que ha marcado las pautas desarrolladas por las Instituciones Supremas de Fiscalización en relación con el papel y las posibilidades de seguimiento de la ética en el ámbito del sector público. El objetivo de la ya mencionada *task force* (cuya traducción literal sería «fuerza especial») no era otro que «la promoción de conductas éticas en las organizaciones públicas a través de las actividades de las SAIs».

De este documento cabe destacar las siguientes cuestiones:

En primer lugar, la definición dada al concepto de «infraestructura ética», que debería incluir los siguientes extremos:

- La definición de los valores que deben ser observados y respetados.
- La normativa (legal o asimilada) que regula los asuntos relacionados con el comportamiento ético.
- Las normas internas (códigos de conducta, políticas, orientaciones, manuales) que detallan e implementan las cuestiones previstas en la legislación.
- Las instituciones o mecanismos responsables de promover, controlar y monitorizar el comportamiento ético.

En segundo lugar, destaca que algunos importantes valores éticos que deberían ser comunes en todas las organizaciones públicas son los siguientes:

- Integridad e imparcialidad.
- Promoción del interés público.
- Compromiso con el sistema de administración pública.
- Rendición de cuentas y transparencia.

Finalmente, entre los principios éticos, descritos como «valores éticos trasladados a normas de conducta», señala que deben estar definidos por códigos de conducta y gobernar el comportamiento ético de la organización, «obligándola». Es muy importante este último matiz imperativo. Entre los más relevantes principios éticos para el sector público, menciona por ejemplo la imparcialidad en la actuación de los servicios públicos, el respeto a las leyes, evitar conflictos de intereses, evitar cualquier tipo de favoritismo, rechazar obsequios y regalos, respetar la discreción y la confidencialidad, manejar con prudencia los asuntos públicos, prevenir el abuso de autoridad, gestionar los asuntos públicos con efectividad, recompensar con objetividad y limpieza a los empleados y respetar la privacidad.

Todas estas definiciones previas permiten definir una metodología de trabajo que debe ser capaz de auditar los comportamientos y las actitudes poco éticas. Sin embargo, el propio documento reconoce que «la manera en que las SAIs pueden auditar el diseño y la implementación del marco ético de las organizaciones públicas es todavía un reto en el desarrollo de la auditoría pública».

Pese a las carencias y al desarrollo «en construcción» de la metodología para fiscalizar los marcos éticos de las organizaciones públicas, en este mismo documento el experto Paolo Giusta aporta una propuesta para auditar el comportamiento ético de una organización pública, a partir de tres grandes ejes:

1. ¿Existe un marco ético apropiado en la organización?
2. ¿Cómo funciona en la práctica ese marco ético?
3. ¿Cómo monitoriza la entidad auditada la implementación de su propio marco ético?

Paolo Giusta establece unas pautas que, siguiendo la metodología habitual de la fiscalización externa, pueden sin dificultad llegar a la conclusión de la existencia de una correcta «infraestructura ética» en la organización —definida a través de los ya referidos sis-

temas formales e informales, y del clima o ambiente ético— o si, por el contrario, y como ya advertían Tenbrunsel et alia en su artículo seminal, el marco ético está diseñado «para el escaparate», o de cara a la galería en términos coloquiales.

Una experiencia muy relevante sobre la fiscalización de la infraestructura ética del sector público es la que describen Stare y Klun para Eslovenia (Stare y Klun, 2016), y que aporta el siguiente cuadro resumen de elementos que contribuyen a la creación de una infraestructura ética:

Objetivos	Elementos formales	Elementos informales	Liderazgo
<b>Comunicación</b>	Misión, visión, valores. Código ético. Código de conducta.	Conversaciones entre empleados. Historias, leyendas. Lenguaje propio.	Evitar el «silencio moral». Establecer ejemplos. Establecer expectativas claras.
<b>Formación</b>	Contenidos específicos sobre ética. Manuales de bienvenida.	Procesos de socialización.	Formación específica para directivos en ética y en RSC.
<b>Gestión</b>	Canales éticos. Sistemas de sanción. Autoevaluaciones. Adhesión a estándares. Integración de la ética en la gestión.	Actitudes verbales y no verbales. Reglas informales de comportamiento. Identificación de líderes informales.	Procesos de selección. Promoción de la responsabilidad de las acciones. Reconocimiento y recompensa de comportamientos específicos.

Fuente: Fernández y Camacho (2015), citados por Stare y Klun (2016).

Entre las cuestiones mencionadas en la tabla conviene detenerse en varias de ellas. Por ejemplo, la adhesión a estándares tiene que ver con las certificaciones en esta materia que están comenzando a ofrecer organizaciones como ISO, que llevan la delantera en cuanto al análisis de los programas de *compliance* y los sistemas de detección de fraude interno en las organizaciones, muy vinculados a los comportamientos éticos.

Respecto a la aparición de una columna sobre «liderazgo», en sustitución de la ya conocida referencia al clima ético, el desarrollo académico más reciente está prestando más atención al papel del liderazgo ético como impulsor del comportamiento ético de las organizaciones. Sin embargo, se trata de un asunto aún sujeto a controversia debido a los resultados a veces divergentes de las investigaciones que se están llevando a cabo.

Por ejemplo, Hewlin, Dumas y Burnett (2017) han publicado un artículo, resultado de una exhaustiva investigación, sobre la integridad de los líderes. Las conclusiones son llamativas, ya que por una parte encuentran que ante liderazgos marcados por la integridad, los empleados pueden crear «fachadas de conformidad» (*façades of conformity*) para estar a la altura de lo que se espera de ellos. Esta situación puede dar lugar a una cierta cultura de seguimiento acrítico que tampoco sería buena para la organización, dando lugar a una compleja paradoja: si bien los liderazgos basados en la integridad sin duda son buenos para la organización y para los equipos, «pueden provocar entre los seguidores un comportamiento menos íntegro, al ocultar sus propios valores» para poder así tener éxito en la organización o incluso prosperar en la misma.

Los autores de este artículo inquietante señalan la existencia de un «efecto de la integridad del líder» (*leader integrity effect*) que, como ya se ha dicho, es paradójico. Para evitar que se creen «fachadas de conformidad» o que los empleados sigan la corriente para no apartarse de las directrices establecidas, proponen que se preste atención a la diversidad de opiniones y que se considere el valor de las posturas contrarias. Un resultado sorprendente que demuestra la complejidad del asunto que estamos tratando: hay que analizar con mucha profundidad e inteligencia todas las implicaciones de la actual implosión de los conceptos de ética y de integridad.

## 6. CONCLUSIONES

1. La preocupación por la conducta ética *de* las organizaciones y *en* las organizaciones ha experimentado un fuerte impulso a partir de las grandes crisis empresariales del nuevo siglo, sobre todo del caso Enron —que dio lugar a la aprobación de la Ley Sarbane-Oxley— y de la quiebra de Lehman Brothers, cuya respuesta institucional se plasmó en la Ley Dodd-Frank.
2. De nuevo, el sector público sigue la estela que marca el sector privado. En este caso, la respuesta a la crisis en muchos países ha tenido como consecuencia una pérdida de confianza de los ciudadanos y de la sociedad en sus instituciones democráticas. La ética y la integridad surgen con fuerza como nuevos paradigmas de actuación necesarios para combatir la desafección social y fortalecer la confianza en las organizaciones públicas.

3. Las grandes instituciones supranacionales han acuñado el concepto de «infraestructura ética» para definir los sistemas formales e informales que funcionan en las organizaciones, y también para determinar los condicionantes del clima o ambiente ético que se detecta en las organizaciones. Esta estandarización ha sido desarrollada, desde la idea de sistematizar las experiencias, pero también para establecer un marco común a todas las organizaciones que permita definir metodologías de trabajo y también estándares transversales de comportamiento.
4. La ética en las organizaciones, privadas o públicas, se conseguiría entonces a partir de un conjunto de sistemas formales e informales, pero también favoreciendo un clima ético en el interior de la organización. En los últimos años, las investigaciones académicas han puesto de manifiesto la importancia del liderazgo para la consecución de los objetivos de comportamiento ético, pero también sus riesgos.
5. La existencia de un marco de referencia ético permite entonces su evaluación y fiscalización. Desde las Instituciones Superiores de Fiscalización (SAIs) se ha impulsado una *task force* específica para desarrollar metodologías de fiscalización de la ética en las organizaciones públicas.
6. La llamada «infraestructura ética», para poder ser fiscalizada, debe ser construida a lo largo del tiempo con seriedad y rigor. No se trataría simplemente de incorporar determinadas palabras al lenguaje de la organización, sino de trazar una estrategia decidida de implantación de sistemas formales e informales, y de prestar atención al papel del liderazgo. No hay ética sin ejemplaridad.
7. La fiscalización de valores intangibles, como es el caso de la ética, puede hacerse utilizando las metodologías habituales del control externo, siempre que se puedan encontrar las evidencias necesarias para soportar las conclusiones. Por parte de las organizaciones sometidas a fiscalización externa, es imprescindible sistematizar el trabajo mediante estrategias que definan resultados esperados y evidencias de que se han alcanzado o no.
8. En el caso de España, se diría que ha prestado atención a la ética de las organizaciones públicas con un retraso de más de diez años. Pese a los esfuerzos académicos e institucionales

les favorables a la implantación de estrategias de funcionamiento vinculadas a la ética —y aquí es necesario mencionar ejemplos como los de la Comunidad Autónoma del País Vasco, la Diputación de Castellón o la propuesta legislativa recién aprobada sobre Integridad y Ética Pública del Gobierno de Aragón— de nuevo la impresión es de voluntarismo y descoordinación. Sin un marco ético común, estable, consensuado y sólido para el conjunto de las administraciones públicas, será muy difícil implantar con éxito una correcta infraestructura ética en las organizaciones públicas, y también será mucho más difícil verificar su buen funcionamiento a través del control externo.

9. Autores como Rafael Jiménez Asensio, Manuel Villoria o Francisco Longo están realizando importantes aportaciones para la construcción de un estándar ético en las organizaciones públicas españolas. Sus publicaciones pueden constituir el punto de partida para homogeneizar la experiencia del sector público español con las mejores prácticas de su entorno, muy especialmente del ámbito público de los países nórdicos y anglosajones.
10. Cabe preguntarse si el desarrollo de una metodología de trabajo en España en torno a la ética pública requiere de una legislación como la que ha promovido el desarrollo de la transparencia. En este caso, es importante advertir de la dispersión normativa que afecta al cumplimiento de las diferentes leyes de transparencia promulgadas en España (estatal y autonómicas), de la proliferación de instituciones creadas al amparo de esta legislación (con denominaciones no siempre coincidentes, y que abarcan desde el buen gobierno y la transparencia hasta la protección de datos o el gobierno abierto) y de la imprescindible coordinación para evitar competencias dispersas que devienen competiciones institucionales.

## 7. BIBLIOGRAFÍA

### Libros

BENAVIDES SCHILLER, A.: *El delito de fraude del funcionario público*. Bosch editor. 2016.

GOMÁ, J.: *Ejemplaridad pública*. Taurus. 2009.

- JIMÉNEZ ASENSIO, R.: *Los frenos del poder. Separación de poderes y control de las instituciones*. IVAP-Marcial Pons. 2016.
- LONGO, F. y ALBAREDA, A.: *Administración pública con valores. Instrumentos para una gobernanza ética*. INAP. 2015.
- MORENO DE TEJADA CLEMENTE DE DIEGO, A.: *Funcionarios ejemplares. Carácter y liderazgo en la Administración española*. INAP. 2013.
- ROSANVALLON, P.: *El buen gobierno*. Manantial (Buenos Aires). 2016.
- Transparencia Internacional: El marco de integridad institucional en España. Situación actual y recomendaciones*. Tirant lo Blanch. 2012.
- VILLORIA MENDIETA, M. y FORCADELL ESTELLER, X.: *Buen gobierno, transparencia e integridad institucional en el gobierno local*. Diputación de Barcelona-Tecnos. 2016.
- VILLORIA MENDIETA, M. e IZQUIERDO SÁNCHEZ, A.: *Ética pública y buen gobierno. Recuperando la democracia y luchando contra la corrupción en el sector público*. Tecnos. 2016.

### Artículos e Informes

- AUSÍN DÍEZ, T.: «Ética pública para generar confianza». *Revista Vasca de Gestión de Personas y Organizaciones Públicas*, n.º 9, 2015, pp. 30-39.
- BASSOLS COMA, M.: «Buen gobierno, ética pública y altos cargos». *Revista Española de Derecho Administrativo*, n.º 172, julio-septiembre 2015.
- DESCALZO GONZÁLEZ, A.: «El buen gobierno de los altos cargos». *Blog INAP* 2017.
- EUROSAI: «Auditing Ethics in the Public Sector. A general overview of SAI's practices». June 2014.
- FAISON HEWLIN, P., DUMAS, T. L. y BURNETT, M. F.: «If your boss has a lot of integrity, you may be more likely to compromise yours». *Harvard Business Review*, 11 april 2017.
- GIUSTA, P.: «How to audit the ethical performance of a public body-a proposal». En «Auditing ethics in the public sector», *EUROSAI*, June 2014, pp. 65-70.

GONZÁLEZ SOLER, O. E.: «El modelo español de control externo: algunas propuestas para su reforma». *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 82, 2016, pp. 49-68.

INTOSAI: «ISSAI 30. Código de Ética». 2007.

INTOSAI: «Guidance on Implementation of ISSAI 30-Code of Ethics». 2015.

JIMÉNEZ ASENSIO, R.: «Ética pública, política y alta administración. Los Códigos Éticos como vía para reforzar el Buen Gobierno, la Calidad democrática y la Confianza de la ciudadanía en sus instituciones». *Revista Vasca de Gestión de Personas y Organizaciones Públicas*, n.º 5, 2013, pp. 46-67.

JIMÉNEZ ASENSIO, R.: «Marcos de integridad institucional y códigos de conducta: encuadre conceptual y algunas buenas prácticas». *Blog INAP*, enero 2017.

JIMÉNEZ ASENSIO, R.: «¿Una función pública sin valores?» *Blog del autor*, abril 2017.

LÓPEZ HERNÁNDEZ, A.: «Normas profesionales de la INTOSAI: directrices de auditoría. Aplicación a la actividad fiscalizadora de los Órganos Institucionales de Control Externo Autonómicos». *Auditoría Pública*, n.º 61, 2013, pp. 9-24.

MARTIN, R. D.: «Through the Ethics Looking Glass: Another View of the World of Auditors and Ethics». *Journal of Business Ethics*, January 2007.

DE MIGUEL MOLINA, M. *et alia*: «El buen gobierno en la administración pública española: principios incluidos y excluidos». *XV Congreso Nacional de Ética en Economía y de las Organizaciones*. IESE Business School. Barcelona, junio de 2007.

DE MIGUEL MOLINA, M. y BAÑÓN GOMIS, A. J.: «Alcance de los códigos de conducta en la administración pública: la coregulación en la administración pública española ¿Mejora de la imagen o instrumento sancionador?» *Congreso EBEN-La imagen de la empresa en el siglo XXI*. Valencia, 2012.

ORDÓÑEZ SOLÍS, D.: «Ética y buen gobierno en las administraciones españolas». *La Ley*, n.º 8510, 2016.

PÉREZ VERA, E.: «La ética pública en tiempos de crisis (XXIV Conferencia Aranguren)». *Isegoría*, n.º 54, 2016.

- PONCE SOLÉ, J.: «La discrecionalidad no puede ser arbitrariedad y debe ser buena administración». *Revista Española de Derecho Administrativo*, n.º 175, enero-marzo 2016, pp. 57-84.
- PONT VIDAL, J.: «Modelos innovadores de administración y gestión pública: Hacia la emergencia de nuevos paradigmas». *Gestión y Análisis de Políticas Públicas*, n.º 16, julio-diciembre 2016.
- RAMIÓ, C.: «La necesidad de diseñar en el futuro unos nuevos valores públicos». *Gigapp Estudios Working Papers*, 2017, n.º 56, pp. 20-38.
- SCHIPANI, C.: «Is your company as ethics as it seems?» *Harvard Business Review*, 24 march 2017.
- SMITH-CROWE, K. *et alia*: «The Ethics “Fix”: When Formal Systems Make a Difference». *Journal of Business Ethics*, 131, January 2014, pp. 791-801.
- STARE, J. y KLUN, M.: «An analysis of the ethics infrastructure and ethical climate in Slovenian Public Administration». *Nispa Journal of Public Administration and Policy*. December 2016.
- TENBRUNSEL, A. E., SMITH-CROWE, K. y UMPHRESS, E. E.: «Building Houses on the Rocks: The Role of the Ethical Infrastructure in Organizations». *Social Justice Research*, vol. 16, n.º 3, sept. 2003, pp. 285-307.
- VILLORIA MENDIETA, M.: «Ética en las administraciones públicas: de los principios al marco institucional». *Revista Vasca de Gestión de Personas y Organizaciones Públicas*, n.º 9, 2015, pp. 8-17.



## Fortalecimiento de las relaciones de las Entidades Fiscalizadoras Superiores y las Asambleas Legislativas

---

**María Luz Martín Sanz**

Subdirectora de la Presidencia de la Sección de Fiscalización  
del Tribunal de Cuentas

### RESUMEN

Especialmente en estos últimos años, se confía en que las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) sean receptivas al entorno cambiante y a los nuevos riesgos que han ido surgiendo. Se espera, también, que sean una fuente creíble de conocimiento y orientación independiente y objetiva capaz de apoyar los cambios necesarios en el sector público. Atender a estas exigencias demuestra la relevancia de las EFS para los parlamentos.

En este artículo, tras referirse a la Comisión Mixta Congreso Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, se describen los estándares internacionales relativos a la información que las EFS ofrecen a los parlamentos sobre su trabajo de fiscalización, a la asistencia que pueden prestar a los parlamentarios para el mejor entendimiento y utilización de los informes de fiscalización que aprueban, para que, a su vez, los parlamentos adopten las resoluciones correspondientes.

Aun aceptando que no hay soluciones ideales, parece necesario acometer un proceso de continua búsqueda del mejor resultado, dadas las circunstancias, probando las prácticas que han sido relevantes en otros países, y considerando que, fundamentalmente, el impacto del trabajo de la EFS y su contribución al sistema de rendición de cuentas y responsabilidades son los principales objetivos.

Para concluir, este trabajo apuntará diversos aspectos sobre los que reflexionar para mejorar la relación de trabajo entre las EFS y los Parlamentos.

**PALABRAS CLAVE:** Entidades Fiscalizadoras Superiores; Parlamento; Comisión Mixta; Comité de Auditoría Pública; transparencia y responsabilidad/rendición de cuentas.

#### ABSTRACT

*Especially in recent years, Supreme Audit Institutions (SAI) are expected to be responsive to changing environments and emerging risks. Furthermore, they are expected to be a credible source of independent and objective insight and guidance to support beneficial change in the public sector. To fulfil these demands, it's necessary to demonstrate ongoing relevance to Parliament.*

*After the reference to Comisión Mixta Congreso Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas (Joint committee of both houses dealing with SAI reports), the paper describes the current international standards, which set high expectations on SAIs concerning the way they report to parliaments about their audit work and the efforts they need to undertake to assist members of parliament to understand and use audit report, and conclusions, faced to take appropriate action and resolutions by Parliament.*

*What is needed is the acceptance that for effective working relationships there is no ideal solution: it is a process of continuously seeking for the best under the circumstances, trying out relevant practices from other countries, and keeping in mind that ultimately the impact of SAI work and its contribution to the overall accountability system are the main objectives.*

**KEYWORDS:** *Supreme Audit Institutions, Parliament; Public Audit Committee, transparency and accountability.*

#### ÍNDICE

1. El Tribunal de Cuentas y la Comisión Mixta Congreso Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas.—2. Expectativas actuales sobre las Entidades Fiscalizadoras Superiores y los Parlamentos.—3. Propuesta de buenas prácticas. 4. Conclusión.

#### 1. EL TRIBUNAL DE CUENTAS Y LA COMISIÓN MIXTA CONGRESO SENADO PARA LAS RELACIONES CON EL TRIBUNAL DE CUENTAS.

Si bien el esquema de relaciones entre las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) y los parlamentos varía ampliamente en las actuales democracias, lo que se contempla como una constante en todos los sistemas es la relevancia que las EFS deben tener para sus respectivos parlamentos. A este fin, la preocupación de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores

(INTOSAI)<sup>1</sup> en mejorar el impacto del trabajo de la EFS y contribuir a mejorar la vida de los ciudadanos ha cristalizado, en el año 2013, en la ISSAI 12 que, bajo el título «El valor y beneficio de las EFS: marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos» establece que un claro componente para apoyar esta ambición es una efectiva relación entre las EFS y sus respectivos parlamentos.

Partiendo de esta premisa, este trabajo se refiere, en primer lugar, a la situación de las relaciones del Tribunal de Cuentas con la Comisión Mixta Congreso Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas (en adelante, la Comisión Mixta).

Como bien se sabe, la Constitución Española establece que el Tribunal depende directamente de las Cortes Generales y ejerce sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado. Con el ejercicio de la función fiscalizadora, el Pleno del Tribunal de Cuentas desarrolla una actividad técnica previa a la función política de las Cortes<sup>2</sup>, informando al órgano parlamentario acerca de la adecuación de la actividad económico financiera de los entes que integran el sector público a los principios<sup>3</sup> que informan en nuestro ordenamiento la ejecución de su actividad económico financiera, es decir, la legalidad, la eficiencia y la economía, además de la transparencia, la sostenibilidad ambiental y la igualdad de género.

La otra función del Tribunal de Cuentas, la de enjuiciamiento contable, es una función de naturaleza jurisdiccional consistente en juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en materia contable.

---

<sup>1</sup> Las EFS se asocian en la INTOSAI, que es la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, que cuenta con 192 miembros de pleno derecho y 5 miembros asociados. El Tribunal de Cuentas de España es miembro de pleno derecho, además es Secretario General Permanente de EUROSAL, que es el Grupo Regional Europeo de la INTOSAI. [www.INTOSAI.org](http://www.INTOSAI.org) y [www.EUROSAL.org](http://www.EUROSAL.org).

<sup>2</sup> Así se establece por la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de octubre de 1986, en su fundamento de derecho sexto.

<sup>3</sup> La Ley Orgánica 3/2015, de 30 de marzo, de control de la actividad económico-financiera de los Partidos Políticos, además de modificar la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los Partidos Políticos y la Ley Orgánica 6/2002, de 27 de junio, de Partidos Políticos modifica, además, la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas. Artículo 9. [Fines de la función fiscalizadora]

1. 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 y, economía, transparencia, así como a la sostenibilidad ambiental y la igualdad de género.

2. El Tribunal de Cuentas ejercerá su función en relación con la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos.

Continuando con la relación Tribunal de Cuentas-Cortes Generales, hay que mencionar como la disposición transitoria primera de la Ley Orgánica 2/1982 de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, establece que, en los términos que regulen la materia los Reglamentos de las Cortes Generales, se constituirá una Comisión Mixta de ambas Cámaras encargada de las relaciones con el Tribunal de Cuentas, así como de estudiar y proponer a los respectivos Plenos las medidas y normas oportunas.

Continúa la disposición indicando que a las reuniones de dicha Comisión podrá asistir, si fuera convocado al efecto, el Presidente del Tribunal de Cuentas.

El artículo 6 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, establece que corresponden a la Comisión de Gobierno del Tribunal de Cuentas el mantenimiento de relaciones permanentes con las Cortes Generales, a través de la Comisión Mixta. Esta relación permanente se desenvuelve en el siguiente marco establecido por la legislación reguladora del Tribunal de Cuentas.

**FIGURA 1**

El Tribunal de Cuentas					
Tiene independencia financiera. Elabora su propio presupuesto.	Aprueba su programa anual de fiscalizaciones.	Remite a la Comisión Mixta el programa anual de fiscalizaciones, los informes, mociones, notas y memoria de actuaciones.	Cuando es convocado el Presidente, comparece ante la Comisión Mixta para la presentación de las actuaciones fiscalizadas.	Puede poner en conocimiento de las Cortes la falta de colaboración de los obligados a prestársela.	Emite informes preceptivos de anteproyectos de ley y reglamentos que versen sobre su régimen jurídico.

Fuente: Elaboración propia.

**FIGURA 2**

Las Cortes Generales / Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas					
Designa a los Consejeros/as de Cuentas.	Ostenta iniciativa para solicitar la realización de fiscalizaciones.	Recibe el programa anual de fiscalizaciones.	Convoca al Presidente para presentar actuaciones fiscalizadas.	Puede solicitar información.	Emite resoluciones sobre actuaciones fiscalizadoras y ordena su publicación en el BOE.

Fuente: Elaboración propia.

En cuanto a la designación de Consejeros y Consejeras de Cuentas, donde conviene detenerse porque se hará referencia más adelante, se realiza por las Cortes Generales, seis por el Congreso y seis por el Senado, mediante votación por mayoría de tres quintos de cada una de las Cámaras, por un período de nueve años, siendo, además, su mandato renovable. Previamente a su designación, los candidatos han de comparecer ante la Comisión Consultiva de Nombramientos de la respectiva Cámara, para que se examine su idoneidad<sup>4</sup>.

Las Normas de Funcionamiento de la Comisión Mixta se aprobaron, por las Mesas de ambas Cámaras reunidas en sesión conjunta, el 3 de marzo de 1983. Estas normas no han sido actualizadas posteriormente, salvo por el cambio en la composición y número de los miembros de la Comisión Mixta, que se viene regulando al principio de cada Legislatura. Posteriormente, se aprobaron, el 1 de marzo de 1984, las Normas de las Mesas del Congreso y Senado sobre tramitación de la Cuenta General del Estado.

La búsqueda de trabajos monográficos sobre la relación del Tribunal de Cuentas con las Cortes, en nuestro país, no ofrece numerosos resultados. Se puede mencionar el trabajo denominado «*Relaciones del Tribunal de Cuentas con las Cortes Generales: La Comisión Mixta Congreso-Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas*», elaborado por D. Antonio Fanlo Loras, con motivo de su comunicación presentada a las Jornadas de Estudio sobre las Cortes Generales, celebradas en mayo de 1985, organizadas por el Cuerpo Superior de Letrados del Estado<sup>5</sup>.

En tres números de esta misma revista —la Revista Española de Control Externo<sup>6</sup>—, editada por el Tribunal de Cuentas, se reco-

---

<sup>4</sup> La Comisión Consultiva de Nombramientos es el órgano asesor de la Cámara en materia de nombramiento de Autoridades del Estado. De acuerdo con el apartado Tercero de Resolución de la Presidencia del Congreso de los Diputados, de 25 de mayo de 2000, relativa a la intervención de la Cámara en el nombramiento de Autoridades del Estado «estará integrada por el Presidente del Congreso, que la presidirá, y por los Portavoces de los Grupos Parlamentarios, quienes podrán hacerse representar por otros Diputados de su mismo Grupo. Actuará como secretario de la Comisión Consultiva el Secretario General del Congreso».

<sup>5</sup> Publicado en *Revista de Administración Pública*, n.º 108, septiembre-diciembre de 1985.

<sup>6</sup> *Revista Española de Control Externo*, n.º 23, vol. VIII, de mayo 2006; n.º 26, vol. IV, de mayo de 2007, y n.º 27, vol. IX, de septiembre de 2007. Crónica de las intervenciones del Presidente del Tribunal en las comparecencias en la Comisión Mixta para presentar los resultados de fiscalización. M.ª Carmen Moral Moral y Francisco Javier Corral Pedruzo. La *Revista Española de Control Externo* puede encontrarse en [www.tcu.es](http://www.tcu.es)

gieron las intervenciones más relevantes del Presidente del Tribunal, realizadas entre los años 2002 y 2007, en sus comparecencias en la Comisión Mixta, tanto en relación con los resultados concretos de algunos de los Informes y Mociones aprobados por el Pleno como con las aclaraciones y puntualizaciones realizadas sobre contenidos de los mismos, al atender a preguntas formuladas por los miembros de la Comisión, durante las comparecencias celebradas entre los años 2002 y 2007.

En cuanto al funcionamiento de la Comisión Mixta, en la práctica, parece haber seguido, hasta el momento, un documento denominado «*Reglas de Funcionamiento de la Comisión Mixta*», que elaboró un anterior Letrado de las Cortes, que estuvo durante más de 20 años asistiendo a la Comisión. Documento, que al no estar fechado, no se alcanza a determinar su momento de elaboración preciso, si bien parece referirse a algún momento de la VIII legislatura.

En el marco descrito, y de forma constante, el Tribunal de Cuentas remite a la Comisión Mixta, tanto el Programa Anual de Fiscalizaciones aprobado inicialmente, como las modificaciones ulteriores al mismo, así como el resultado de todas las actuaciones fiscalizadas que realiza, además de su Memoria anual.

El Presidente del Tribunal se persona ante la Comisión Mixta, a convocatoria de ésta. En la comparecencia se realiza la presentación del informe o informes de fiscalización que haya decidido la propia Comisión Mixta incluir en el orden del día. Una vez presentado el informe, se abre un primer turno de palabra de los portavoces de los grupos, de menor a mayor representatividad, cerrando el grupo de mayoritario. Cuando acaban todos los portavoces, el Presidente del Tribunal de Cuentas responde a todos, pudiendo abrirse un segundo turno, mucho más breve, para pedir simples aclaraciones —no para abrir nuevos debates— con el mismo sistema.

La actividad de la Comisión Mixta durante 2015 y 2016 se ha visto afectada, como es lógico, por la compleja situación parlamentaria que ha vivido el país, comenzando con la disolución del Parlamento en 2015, seguida de las elecciones celebradas en diciembre de 2015 y las nuevas elecciones que hubieron que convocarse el 26 de junio de 2016. A esta situación, se añadió la investidura no otorgada al Candidato a la Presidencia del Gobierno (Congreso de los diputados Plenos de 30 y 31 de agosto y de 2 de septiembre de 2016), por la que hubo de esperar hasta los Plenos de Congreso de

los Diputados del 26, 27 y 29 de octubre de 2016, para que se otorgara la investidura al Candidato a la Presidencia del Gobierno.

Como no podía ser de otra manera, durante este periodo, el Tribunal de Cuentas ha seguido ejecutando sus programas de trabajo y ha continuado remitiendo a las Cortes, tan pronto como se producía su aprobación por el Pleno, los informes, memorias o notas. Así, si bien la actividad fiscalizadora del Tribunal ha ido creciendo, pasando de 55 aprobados en 2014, a 62 informes en 2015 y prácticamente manteniéndose en 2016 con 60 informes aprobados, la praxis de la Comisión Mixta no ha seguido esta tendencia.

Si repasamos someramente la actuación de la Comisión Mixta en un ejercicio concreto, por ejemplo 2015 —año incluido en la X Legislatura<sup>7</sup>— tenemos, por una parte, que el Tribunal de Cuentas aprobó 62 informes de fiscalización. Todos estos informes fueron remitidos, de forma inmediata, en los días siguientes a su aprobación por el Pleno, a la Comisión Mixta. Durante ese año 2015, el Presidente del Tribunal fue convocado por la Comisión Mixta en cuatro ocasiones<sup>8</sup>. En estas cuatro comparecencias, se presentaron, entre otros, ocho informes de fiscalización aprobados en el 2015. Es decir que únicamente el 13 por ciento de los informes aprobados por el Tribunal durante 2015, fueron presentados —a iniciativa de la Comisión Mixta— por Presidente del Tribunal en ese año. En relación a estos ocho informes, la Comisión Mixta si llegó a aprobar una resolución por cada uno de ellos, habiéndose publicado en el BOE junto el texto de los informes y las alegaciones que fueron presentadas por los fiscalizados.

En ese mismo año, en la sesión celebrada por la Comisión Mixta el 13 de octubre de 2015, que a su vez fue la última reunión de la Comisión Mixta celebrada durante la X Legislatura, se presentó una proposición no de ley relativa a evaluar el cumplimiento de los mandatos y resoluciones del Tribunal de Cuentas y de la Comisión Mixta, presentada por el Grupo Parlamentario Catalán de Convergència i d'Unió<sup>9</sup>.

---

<sup>7</sup> El periodo que abarcó la X Legislatura se encuentra comprendido entre el 13 de diciembre de 2011 y el 13 de enero de 2016.

<sup>8</sup> Durante la X Legislatura, el Presidente del Tribunal compareció en 28 ocasiones. De estas comparecencias, cuatro tuvieron lugar durante 2015.

<sup>9</sup> Número de expediente del Congreso 161/003842 y número de expediente del Senado 663/000109.

Al defender su propuesta, el Sr. Páramo I Ponsetí, según recoge el Diario de Sesiones, indicó<sup>10</sup>, en el final del tercer párrafo de la página 2: *Si bien hemos reconocido todos la gran profesionalidad y la gran eficacia en el trabajo del Tribunal de Cuentas, nos ha preocupado desde el principio la reiteración en muchas recomendaciones que año tras año —como si estuviéramos en una rueda como la de los hámsteres de los laboratorios dando vueltas— siempre acaban exigiendo prudencia y el cumplimiento de plazos y recomendando maneras de trabajar para la buena administración del dinero público en el Estado español.*

En la proposición no de ley, el Sr. Páramo I Ponsetí, tras describir las funciones del Tribunal de Cuentas y su vinculación con la Comisión Mixta, indica<sup>11</sup> *que es necesario hacer el balance de la Comisión Mixta del Tribunal de Cuentas que ha de permitir presentar a la ciudadanía de manera clara y transparente su labor como garantes del cumplimiento del mandato constitucional... y por ello propone lo siguiente. Primero, que a la mayor brevedad posible presente relación de cuantas resoluciones se han presentado y aprobado durante la IX Legislatura y la presente, detallando sintéticamente el sentido de las mismas. Esto sirve para evaluar el trabajo del Tribunal de Cuentas.*

*Segundo, presente la relación de los comunicados de la Comisión Mixta del tribunal de Cuentas dirigidas a los diferentes órganos ejecutivos, ministerios y otros, trasladando el contenido de las resoluciones aprobadas, expresando el número de registro de salida y de entrada y respuestas, si las hubiera. Aquí entramos a ver hasta qué punto la eficacia de esta Comisión y del Tribunal de Cuentas se hacen realidad, viendo si desde la Comisión se han mandado los comunicados a los organismos afectados, si estos han dado acuse de recibo con el registro de entrada, y viendo se hay respuestas, porque si no las hay, estamos en un callejón sin salida y no solo el Tribunal de Cuentas, sino incluso esta Comisión sirve de poco.*

*Tercero, presentar un informe sobre la percepción objetiva del grado de cumplimiento de las recomendaciones aprobadas por el Tribunal y de las resoluciones aprobadas en Comisión...*

*Cuarto, presentar la relación de expedientes tramitados a la sala de enjuiciamiento por supuestos delitos contables, detallando el nombre de los organismos cuyos miembros han sido enjuiciados, la cuantía supuestamente defraudada y con expresión del resultado, sobreseimiento o sentencia...*

<sup>10</sup> Puede consultarse el Diario de Sesiones de las Cortes Generales. Comisiones Mixtas. Año 2015. Num. 168, páginas 2 a 7.

<sup>11</sup> Página 3 del Diario de Sesiones 168 mencionado anteriormente.

*Quinto, presentar la relación de expedientes tramitados en la fiscalía por supuestos delitos penales, detallando el nombre de los organismos cuyos miembros han sido enjuiciados, la cuantía supuestamente defraudada con expresión del resultado, sobreesimiento o sentencia...*

*Sexto, presentar la relación detallada por el ejercicio contable liquidado entre 2011 y 2014, de los organismos del sector públicos dependientes del Estado que han presentado la rendición de cuentas con retraso o no lo han presentado, y las actuaciones posteriormente, expresando la autoridad competente.*

El resultado de la votación sobre la proposición descrita ofreció el resultado de 14 votos a favor, y 22 votos en contra. Previamente, se habían fijado las posiciones del resto de los grupos parlamentarios que formaban parte de aquella Comisión Mixta. En los turnos de palabra que precedieron a la votación final se aportaron diversos comentarios. Por ejemplo, se indicó que la proposición no de ley tenía un carácter puramente testimonial dado la cercanía de la fecha a la disolución de las cámaras; también hubo reconocimiento a la propuesta presentada que se contemplaba, más bien como una oferta, para los componentes de la siguiente Comisión Mixta, como elementos a debatir e informar. Las votaciones en contra de la proposición recordaron *el ingente trabajo* que ha desarrollado el Tribunal de Cuentas y se manifestaron en contra de que la Comisión mixta sea *el evaluador de un órgano constitucional*.

En la breve XI Legislatura, con duración entre el 13 de enero y el 19 de julio de 2016 (disolución de las Cortes el 3 de mayo de 2016), hubo una única comparecencia del Presidente, celebrada el 28 de abril de 2016, en la que se presentaron los 29 informes de fiscalización, que seguidamente se han clasificado en función de la fecha de aprobación del Pleno del Tribunal:

Aprobados en 2012: 2 informes; aprobados en 2013: 11 informes; aprobados en 2014: 8 informes y aprobados en 2015: 8 informes.

En el momento de finalizar la XI Legislatura, los informes pendientes de ser presentados en comparecencia ante la misma, clasificados por el año de aprobación por el Pleno del Tribunal, eran los siguientes:

2011	2012	2013	2014	2015	2016
1	9	17	24	44	13

Estaban, por lo tanto, pendientes de ser presentados ante la Comisión Mixta 108 informes de fiscalización. La Memoria Anual de Actuaciones del Tribunal de Cuentas en el año 2015 y el Programa de Fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas para el año 2016 también se habían remitido a la Comisión Mixta. Ambos documentos no se presentan en las comparecencias, y, por su interés, podría plantearse la conveniencia de su presentación.

Se debe señalar que el ámbito temporal de alguno de los informes pendiente de presentar se refiere a los años 2007-2011 y, de forma mayoritaria, incluyen el ejercicio 2012.

Además, a esta cifra, del número de fiscalizaciones pendientes de presentar ante la Comisión Mixta, se deben añadir los informes que, en los Plenos de los meses desde abril a diciembre de 2016 se han aprobado por el Tribunal de Cuentas y que vienen a engrosar el número total que aparece en el cuadro anterior como veremos más adelante.

En la actual XII Legislatura, que comenzó el 19 de julio de 2016, la Comisión Mixta no se constituye hasta el 23 de noviembre de 2016. Estos cuatro meses de carencia no han colaborado para que el retraso en el tratamiento de los informes descrito anteriormente haya mejorado.

La nueva Comisión Mixta se ha conformado por 40 parlamentarios, entre Presidente, Vicepresidentes, Secretarios, Portavoces, Portavoces Adjuntos, Vocales, Adscritos, más una Letrada.

La primera comparecencia del Presidente del Tribunal, en esta XII Legislatura, tuvo lugar el 21 de diciembre de 2016, donde fue convocado para informar sobre 8 informes de fiscalización, entre los que se encontraba la Declaración sobre la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio 2013. En ese mismo día, la Comisión Mixta debatió y votó las propuestas de resolución de 29 informes de fiscalización sobre los que ya se había celebrado la comparecencia del Presidente del Tribunal, el día 28 de abril de 2016<sup>12</sup>. A título de ejemplo, una de las resoluciones recayó sobre el infor-

<sup>12</sup> En esta comparecencia, donde se presentaron 29 informes de fiscalización, no hubo debate y votación de propuestas de resolución.

me de fiscalización de la gestión económico-financiera del Ayuntamiento de Teruel, periodo 2006-2009, ámbito temporal de un interés, cuanto mucho, relativo.

La segunda comparecencia del Presidente del Tribunal en esta legislatura se produce el 9 de febrero de 2017, en ella, presentó la Declaración sobre la Cuenta General del Estado de 2014 junto con diez informes de fiscalización. En esta misma sesión, se emitieron ocho resoluciones de la Comisión Mixta sobre los ocho informes presentados por el Presidente del Tribunal en su comparecencia del 21 de diciembre de 2016. Además, se debatieron las solicitudes de diversos grupos parlamentarios en torno a los siguientes temas:

Solicitud a la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas para que recabe del Tribunal de Cuentas:

- a) La realización de un informe de fiscalización de las deudas con la Agencia Tributaria y con la Seguridad Social de los clubes de fútbol de primera y segunda división (categorías «A» y «no quinielas») que contenga la fiscalización de cumplimiento de legalidad sobre las actuaciones llevadas a cabo por la Agencia Tributaria y la Seguridad Social, y así mismo detalle aquellas actuaciones que ambas entidades hayan podido llevar a cabo para el cobro, reducción y control de las mismas en cada caso y su composición actual, durante el periodo 2010-2015. Autor: Grupo Parlamentario Mixto.
- b) La realización de un informe de fiscalización específico sobre los recursos públicos que la Iglesia Católica recibe del Estado a través del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y que dicho informe sea incluido en el programa de 2017. Autor: Grupo Parlamentario Confederal de Unidos Podemos-En Comú Podem-En Marea.
- c) La realización de un informe de fiscalización de los dos últimos ejercicios liquidados sobre el sistema de asignación tributaria a la Iglesia Católica a través del 0,7% de la cuota en el IRPF. Autor: Grupo Parlamentario Socialista.
- d) La realización de una auditoría de seguimiento específica sobre la aplicación de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia y que esta actuación

sea incluida en el programa de 2017. Autor: Grupo Parlamentario Confederal de Unidos Podemos-En Comú Podem-En Marea.

- e) La realización de un Informe de Fiscalización relativo al seguimiento de las recomendaciones efectuadas por el Tribunal de Cuentas en el Informe de Fiscalización de la gestión económico-financiera y de la aplicación de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia, aprobado por el Pleno en su sesión de 21 de marzo del 2013. Autor: Grupo Parlamentario Socialista.

Como resultado del debate y votación que tuvo lugar, se rechazaron las propuestas relativas a la fiscalización de la Iglesia Católica y de la Ley de Dependencia.

Para concluir, la situación tras la comparecencia del 9 de febrero de 2017, muy influenciada sin duda todavía por la situación parlamentaria descrita anteriormente, revela la necesidad de adoptar soluciones que agilicen el análisis sobre los informes elaborados por el Tribunal, la emisión de las correspondientes resoluciones, y la publicación de ambos documentos en el Boletín Oficial del Estado. La situación es la siguiente:

Informes de fiscalización enviados a las Cortes, pero no presentados por el Presidente del Tribunal, porque no ha sido convocado al efecto:	143
Informes de fiscalización, presentados por el Presidente del Tribunal, pero pendientes de resolución de la Comisión Mixta:	159

No parece adecuado que, en este momento, la actuación fiscalizadora más antigua pendiente de presentación fuera aprobada por el Pleno del Tribunal el 24 de febrero de 2011; se trata de la *Moción sobre el perfeccionamiento de la regulación legal del deber de colaboración de las personas físicas y jurídica, 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*.

A tenor del contenido de este artículo, de las expectativas que se tienen sobre las EFS y de los principios y estándares internacionales a los que se hará referencia en adelante, causa bastante pesadumbre que, precisamente, la actuación fiscalizadora más antigua pendiente de presentar ante la Comisión Mixta sea precisamente la que se acaba de indicar.

## 2. EXPECTATIVAS ACTUALES SOBRE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES Y LOS PARLAMENTOS

Con simultaneidad a la situación descrita en el apartado anterior, se detecta, en la actualidad, a nivel internacional y también en nuestro propio país, un aumento en la expectación sobre la actuación, tanto de las EFS y los Parlamentos, como sobre la relación de ambas instituciones. Si la principal misión de una EFS es informar y proveer de seguridad sobre el uso de los recursos públicos y, en consecuencia, contribuir al buen funcionamiento de la transparencia en el sistema de rendición de cuentas, la relación EFS-Parlamento es un elemento fundamental para que la EFS lleve a cabo su misión de forma efectiva, asegurando que el trabajo de la EFS tiene impacto y mejora el sistema de rendición de cuentas y de descarga de responsabilidad.

Los parlamentos son soberanos en la manera de abordar los informes de las EFS, teniendo en cuenta el marco de los requerimientos legales en cada país. Por lo tanto, no se encuentran con facilidad estándares o principios disponibles para guiar a los parlamentos en el tratamiento de los informes que reciben de las EFS o sobre sus compromisos con las EFS. Esto provoca que las EFS carezcan de la referencia a una serie de principios que puedan mencionar cuando solicitan a los parlamentos que presten mayor atención a sus informes, con la finalidad de acrecentar su impacto.

Para el desempeño de las EFS, dentro del respeto total a su autonomía e independencia, la búsqueda de directrices que inspiren su actuación está más elaborada. Se van destacar, a este respecto, las propuestas de la INTOSAI, las de SIGMA, las de la Comisión Europea y las del programa PEFA<sup>13</sup>.

Efectivamente, en el marco de la INTOSAI, la ISSAI 20, propone principios de transparencia y de responsabilidad para las EFS con el fin de tomar el liderazgo con el ejemplo en sus propias prácticas y gobierno.

Viniendo al caso del tema que nos ocupa, señalamos el principio 3 de la ISSAI 20, que indica que *Las EFS poseen eficaces mecanismos de seguimiento e informan sobre sus recomendaciones para asegurarse de*

---

<sup>13</sup> PEFA son las siglas de Public Expenditure Financial Accountability. En español, Gasto Público y Rendición de Cuentas. La metodología PEFA se utiliza para evaluar la situación en la que se encuentra el sistema de gestión financiera pública del gobierno central o de un gobierno sub-nacional, comparándolo con las buenas prácticas internacionales.

*que las entidades fiscalizadas toman en cuenta adecuadamente sus observaciones y recomendaciones, así como aquéllas formuladas por el Parlamento.*

En el principio 6 se expone que *las EFS gestionan sus operaciones con economía, eficiencia y eficacia y de conformidad con las leyes y reglamentos, e informan públicamente sobre estas cuestiones. Seguidamente, se desgrana este principio indicando que los informes financieros de las EFS se dan a conocer al público y están sujetos a una auditoría externa independiente o a la revisión parlamentaria. Continúa, indicando que las EFS pueden utilizar indicadores de rendimiento para evaluar el valor del trabajo de auditoría para el Parlamento, los ciudadanos y otras partes interesadas.*

La referencia a la ISSAI 20 se termina con la mención de su principio 7, que recapitula indicando que *las EFS informan públicamente de los resultados de sus auditorías y de sus conclusiones acerca del conjunto de las actividades gubernamentales.*

En la misma línea de trabajo que también sigue la INTOSAI, para satisfacer la necesidad de destacar experiencias internacionales a compartir, SIGMA —la iniciativa conjunta creada por la OECD y la Unión Europea, estando fundamentalmente financiada por la UE— ha llevado a cabo, durante los primeros meses del año 2016, una encuesta de la que, en este momento, se ha publicado una segunda versión provisional<sup>14</sup>, y que ha sido respondida por 33 EFS (Entre las que se encuentra el Tribunal de Cuentas de España). Entre sus respuestas, nos interesa focalizarnos en las relativas al apartado «Desarrollando una efectiva relación de trabajo entre Entidades Fiscalizadoras Superiores y los Parlamentos».

Las respuestas de las EFS han puesto de relevancia que estas entidades, mayoritariamente, analizan cómo pueden mejorar su impacto, desarrollando nuevos procedimientos, mejorando la comunicación, incrementando la transparencia y siendo pro-activas.

En el trabajo realizado por SIGMA se ofrece, también, el cuadro que se incluye a continuación, donde, una vez analizado el contenido de las ISSAIs se señalan los principales requerimientos a que las EFS deben acomodarse en sus relaciones con el Parlamento.

---

<sup>14</sup> «Developing effective working relationship between Supreme Audit Institutions (SAIs) and parliaments. Part 1- A Guidance Paper. SIGMA. Versión de diciembre de 2016.

FIGURA 3

	Requerimientos	Referencia
<b>INFORMES</b>	Los informes se someten al Parlamento y se publican.	ISSAI 1 Sección 16 ISSAI 10 Principio 7 ISSAI 12 Principios 2, 3, 4 ISSAI 20 Principio 7 PPA Principios 15, 16 <sup>15</sup>
	Se utilizan apropiadas herramientas de comunicación para facilitar el acceso y propiciar el entendimiento de los informes.	ISSAI 12 Principio 4 ISSAI 20 Principio 8
	Se ofrece información relevante, adecuada, objetiva y pertinente en el tiempo al legislador	ISSAI 12 Principio 3
	Los informes de auditoría identifican temática, conclusiones, tendencias, causas y recomendaciones que son debatidas con las principales partes interesadas.	ISSAI 12 Principio 3
<b>COMUNICACIÓN SOBRE EL TRABAJO DESEMPEÑADO POR LAS EFS Y SU ROL ESPECÍFICO</b>	Establecimiento de buenas relaciones de trabajo, políticas de comunicación y procedimiento de enlace con el Parlamento.	ISSAI 12 Principio 3 ISSAI 20 Principio 7
	Compromiso con el parlamento y sus comités, extender la conciencia del papel que desempeña la EFS.	
	Asistir al Parlamento para la comprensión de sus informes.	
	Proveer asesoramiento sobre como las conclusiones y opiniones de auditoría pueden utilizarse con mayor efecto.	
<b>COMUNICACIÓN CON LAS PARTES INTERESADAS («Stakeholders») RELEVANTES</b>	Ser consciente de las expectativas de las partes interesadas en sus informes y de los fiscalizados, respondiendo a sus puntos de vista, pero sin comprometer la independencia de la EFS.	ISSAI 12 Principio 5
	Asegurar que las expectativas de las partes interesadas y sus puntos de vista son tenidos en cuenta en la organización y en su plan de auditoría.	ISSAI 12 Principio 5
	Verificar si las partes interesadas creen que las EFS son efectivas y contribuyen a mejorar el sector público.	ISSAI 12 Principio 7

<sup>15</sup> SIGMA (2014), Principles of Public Administration (PPA), OECD Publishing, Paris.

**FIGURA 3 (Continuación)**

	Requerimientos	Referencia
<b>OTRAS COMUNICACIONES</b>	La comunicación contribuye a que las partes interesadas sean conscientes de la necesidad de transparencia y de rendición de Cuentas/ responsabilidad en el sector público.	ISSAI 12 Principio 3
	Valorar periódicamente si la EFS se está comunicando de forma efectiva.	ISSAI 12 Principio 3
	Contribuir al debate sobre las mejoras en el sector público.	ISSAI 12 Principio 7
<b>SEGUIMIENTO</b>	Someter al Parlamento informes de seguimiento.	ISSAI 10 Principio 7 ISSAI 12 Principio 3 ISSAI 20 Principios 3, 7
	Realizar un seguimiento y control sobre las recomendaciones emitidas por las EFS y el Parlamento.	ISSAI 10 Principio 7 ISSAI 20 Principio 3 PPA Principio 16
<b>INFORMACION SOBRE EL DESEMPEÑO</b>	Someter anualmente un informe de actividad al Parlamento	ISSAI 10 Principio 3
	Las EFS deben someterse a un control externo e informar de su resultado a las partes interesadas.	ISSAI 12 Principio 8 ISSAI 20 Principios 7, 9

Fuente: SIGMA, Developing effective working relationship between Surpeme Audit Institutions (SAIs) and parliaments. Traducción propia.

Otra publicación interesante a mencionar son los Principios de Administración Pública<sup>16</sup> que, en conjunción con el capítulo 32 de «Acquis communautaire»<sup>17</sup>, y el documento «PEFA Framework for assessing the status of public financial management»<sup>18</sup>, pueden proveer de una base que colabore en la reflexión sobre las relacio-

<sup>16</sup> <http://www.sigmaxweb.org/publications/Principles-Public-Administration-Nov2014.pdf>

<sup>17</sup> [https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/policy/conditions-membership/chapters-of-the-acquis\\_en](https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/policy/conditions-membership/chapters-of-the-acquis_en)

<sup>18</sup> PEFA es una metodología para evaluar el rendimiento de la gestión financiera pública. En él se identifican 94 características (dimensiones) en 31 componentes clave de la gestión financiera pública (indicadores) en 7 grandes áreas de actividad (pilares). El programa PEFA proporciona un marco para evaluar e informar sobre las fortalezas y debilidades de la gestión financiera pública (PFM) a través de indicadores cuantitativos para medir el rendimiento. PEFA está diseñado para proporcionar una instantánea del desempeño de la gestión financiera pública en puntos específicos en el tiempo utilizando una metodología que puede ser replicado en las evaluaciones sucesivas, dando un resumen de los cambios en el tiempo.

nes de las EFS y los Parlamentos. La descripción detallada de estos interesantes documentos excede de la dimensión que debe contener este artículo.

No obstante, a título de ejemplo, se puede mencionar que, en cuanto al programa PEFA, los dos objetivos de los siete organismos que se asociaron<sup>19</sup> para crear el Programa fueron, en primer lugar, el desarrollo de un enfoque más estratégico, integral y de cooperación para la evaluación y la reforma de los sistemas nacionales de gasto público y rendición de cuentas financieras, y, en segundo lugar, la identificación de indicadores y parámetros de referencia del desempeño que pudieran utilizarse para abordar objetivos de desarrollo y fiduciarios. Esos objetivos continúan siendo el fundamento del Programa PEFA en la actualidad.

Puede consultarse, en el enlace que se indica, el documento en castellano elaborado por PEFA, Marco de referencia para la evaluación de la gestión de las finanzas públicas<sup>20</sup>.

### 3. PROPUESTAS DE BUENAS PRÁCTICAS

El concepto de buenas prácticas se utiliza en una amplia variedad de contextos para referirse a las formas óptimas de ejecutar un proceso, que pueden servir de modelo para otras organizaciones. Las buenas prácticas sistematizadas, permiten aprender de las experiencias y aprendizajes de otros, y aplicarlas de manera más amplia y/o en otros contextos. Además, pueden promover nuevas ideas o sugerir adaptaciones y proporcionar una orientación sobre la manera más efectiva de visibilizar los diversos impactos de una actuación determinada.

Siguiendo un concepto amplio de buenas prácticas, se puede decir que se refieren a la experiencia que se guía por principios, objetivos y procedimientos apropiados o pautas aconsejables que se adecuan a una determinada perspectiva normativa o a un parámetro consensuado o principio reconocido, así como, también, toda experiencia que ha arrojado resultados positivos, demostrando su efica-

---

<sup>19</sup> En el programa PEFA colaboran el Banco Mundial, la Comisión Europea, el Departamento de Desarrollo Internacional del Reino Unido, la Secretaría de Estado de Asuntos Económicos de Suiza, el Ministerio de Relaciones Exteriores de Francia, el Ministerio de Relaciones Exteriores de Noruega y el Fondo Monetario Internacional.

<sup>20</sup> [https://pefa.org/sites/default/files/PEFA%20Framework\\_Spanish.pdf](https://pefa.org/sites/default/files/PEFA%20Framework_Spanish.pdf)

cia y utilidad en un contexto concreto. La búsqueda de buenas prácticas se relaciona directamente con los planteamientos sobre los criterios de calidad y eficiencia de las actuaciones, que abarcan no sólo la gestión y los procedimientos, sino, actualmente también, la satisfacción de las personas interesadas en esas actuaciones.

Se comienza señalando, como buena práctica, la llevada a cabo, por el Tribunal de Cuentas, cuando decidió someterse a una revisión entre pares, que fue realizada por el Tribunal de Contas, de Portugal, y el Tribunal de Cuentas Europeo, tras la firma de un memorando de entendimiento suscrito entre las tres instituciones en octubre de 2014. El Tribunal de Cuentas es la primera institución pública de control externo<sup>21</sup> de España que se ha sometido a este tipo de revisión. Testimonio también de la transparencia con la que está actuando el Tribunal de Cuentas, lo ofrece el hecho de que el informe de revisión entre pares, que se presentó en 2015, está actualmente publicado en la web del Tribunal de Cuentas<sup>22</sup>.

Para la elaboración del informe, el equipo revisor mantuvo sesenta entrevistas con diversos interlocutores, como los miembros del Pleno del Tribunal, los directores técnicos, los responsables de las unidades de apoyo y una muestra de las partes interesadas, como, por ejemplo, la Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas, el Tribunal Supremo, OCEX, la IGAE y entidades auditadas.

La revisión entre pares abordó aspectos fundamentales y transversales, como la independencia, la transparencia y la gobernanza, así como cuestiones más específicas ligadas al mandato de la institución (funciones de fiscalización y de enjuiciamiento) y a sus relaciones con los órganos de control externo de las Comunidades

---

<sup>21</sup> Como parte de la homologación terminológica empleada en la redacción de las ISSAI-ES —que suponen la adaptación de ISSAIS de tercer y cuarto nivel a la normativa y terminología española—, se ha utilizado la denominación de «Instituciones Públicas de Control Externo» (ICEX) para designar conjuntamente al Tribunal de Cuentas y a los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas. La redacción original de las ISSAI emplea el término «Entidad Fiscalizadora Superior», dado que la vocación inicial de las normas era su aplicación por tales Entidades en su condición de miembros de INTOSAI. De ahí que en las ISSAI-ES se haya utilizado una denominación más amplia comprensiva de las restantes entidades o instituciones de fiscalización o de control externo existentes en nuestro país. Las ISSAI-ES se aprobaron por la Conferencia de Presidentes de las Instituciones Públicas de Control Externo el 27 de junio de 2014.

<sup>22</sup> [http://www.tcu.es/export/sites/default/.content/pdf/transparencia/Report\\_PR\\_2015\\_06\\_19-fim-es.pdf](http://www.tcu.es/export/sites/default/.content/pdf/transparencia/Report_PR_2015_06_19-fim-es.pdf)

Autónomas. El trabajo de revisión se basó en los criterios generalmente aceptados por los que se rige el trabajo de las EFS, teniendo en cuenta las orientaciones expuestas en la ISSAI 5600, así como el contexto jurídico y de gestión del Tribunal de Cuentas.

El informe de revisión entre pares subrayó que, en los últimos años, el Tribunal de Cuentas ha dedicado considerables esfuerzos para modernizar y adoptar buenas prácticas, en particular para mantener una comunicación eficaz con el público y otras partes interesadas, y para perfeccionar y mejorar la calidad de su trabajo de fiscalización.

En relación a la referencia más directa que se hace en el informe de revisión relativa a la relación con el Parlamento, hay que señalar, por una parte, que las EFS revisoras sugieren, como modelo de buenas prácticas, la seguida en el Tribunal de Contas de Portugal donde sus cuentas son sometidas al control de una entidad de auditoría externa, elegida por concurso público internacional cada tres años. La opinión sobre dichas cuentas se publica en anexo a las Memorias anuales del Tribunal, tras lo cual, se comunica al Parlamento y se publica.

En el mismo sentido, se recuerda en el informe que el Tribunal de Cuentas Europeo debe producir sus cuentas anuales, que han de ser auditadas por una entidad externa e independiente, contratada para este efecto. Sobre la base de sus propias verificaciones, y de las que resultan del trabajo del auditor interno, los auditores externos emiten una opinión sobre la fiabilidad de las cuentas y la eficacia de la gestión financiera de la institución. Este informe es objeto de publicación y se comunica a la Comisión, al Consejo y al Parlamento Europeo, que lo examinan en el contexto del procedimiento de aprobación presupuestaria.

También se refiere el informe de revisión entre pares al marco jurídico de nombramiento y renovación de los consejeros del Tribunal de Cuentas —del que se ha expuesto el procedimiento en el apartado 2 de este documento— indicando, que si bien el procedimiento es conforme con los criterios internacionalmente reconocidos (ISSAI 1, 10 y 11), podría ser fortalecido, definiendo criterios objetivos, y precisando con más detalle las condiciones de acceso al cargo y reconsiderando la duración del mandato, al objeto de fortalecer su independencia. Así sugiere el informe, el estableciendo de mandatos más largos y no renovables, o la consideración de la

posibilidad de efectuar los nombramientos de Consejeros en momentos diferentes.

Buscando otros referentes de buenas prácticas, en la ISSAI 21, denominada *Principios de transparencia y responsabilidad. Principios y buenas prácticas*, aprobada en el año 2010, tras incluir la transcripción del documento ISSAI 20 —al que nos hemos referido en el apartado anterior— se añaden buenas prácticas que se presentan como ejemplos de actuaciones relacionadas con los principios recogidos por la ISSAI 20.

La ISSAI 21 comienza manifestando que, al tratarse de un documento vivo, y al evolucionar y desarrollarse nuevos métodos por parte de las EFS, es necesario que estas entidades sigan compartiendo su experiencia de buenas prácticas.

Con esta ambición, la ISSAI 21, dentro del Principio 3 de la ISSAI 20, destaca como buenas prácticas:

- a) Elaboración de un «Informe de Situación» en el informe periódico de la EFS al Parlamento, donde se evalúen las medidas tomadas por el gobierno para abordar las recomendaciones formuladas en auditorías operativas precedentes;
- b) Hacer referencia, en el informe anual sobre las finanzas públicas sometido al Parlamento, a las recomendaciones más importantes formuladas en el conjunto de los informes de auditoría del año.

Referido al principio 6, de la ISSAI 20, las buenas prácticas recogidas a este respecto son las siguientes:

- a) Utilizar indicadores de rendimiento, como, por ejemplo, la cantidad de comparecencias/presentaciones ante el Parlamento/Congreso.
- b) Publicar un informe anual sobre las actividades de la EFS que incluya indicadores de rendimiento y resultados, añadiendo los logros alcanzados durante el año así como las áreas a mejorar. En dicho informe se puede contener un gráfico recapitulativo en el que se comparan los objetivos y los resultados reales obtenidos en el año. Algunos ejemplos de indicadores de rendimiento son el porcentaje de ejecución de las recomendaciones y la cantidad de audiencias y de sesiones informativas en el Parlamento. Este informe puede contener otra información adicional, como los resultados de

las encuestas de satisfacción realizadas a las partes interesadas (parlamentarios, entidades del sector público), la gestión financiera indicando el coste de las operaciones, compensaciones y beneficios, y estados financieros auditados.

- c) Se añade también como una EFS ha definido objetivos de rendimiento basados en el resultado de la evaluación externa de una muestra de informes. Estos informes de las EFS presentados al Parlamento sobre las reclamaciones y resultados de auditorías de gestión son evaluados por expertos académicos de renombre. Especialistas externos en comunicación evalúan la calidad de la presentación de los informes. La EFS presenta sus objetivos de gestión en su informe anual.

En relación al principio 7, las buenas prácticas propuestas son las siguientes:

- a) En la mayor parte de los países, el Auditor General/Presidente de la EFS somete los resultados de sus informes (ya sea de todos o de una selección) a los comités parlamentarios y en algunos países, al rey o al presidente.
- b) En una EFS, el Auditor General/Presidente se compromete cada año personalmente ante grupos de partes interesadas externas de manera colectiva (parlamento, representantes del ejecutivo, concejales y alcaldes) presentando sus conclusiones y el análisis de los resultados que emanan de las auditorías. Además, esta misma EFS también brinda orientaciones y una capacitación sobre gestión financiera a los comités de cuentas públicas para facilitarles la comprensión de los informes de auditoría y ayudarles a que mejoren su probidad con respecto a las entidades controladas.
- c) Algunas EFS envían correos electrónicos a los nuevos miembros de los comités parlamentarios destacando los ámbitos en los que el gobierno no tomó las medidas recomendadas en los informes de auditoría precedentes.
- d) El Auditor General/Presidente de la EFS mantiene periódicamente reuniones formales e informales con los presidentes y miembros de los comités parlamentarios, así como con los adjuntos de los ministros de las entidades fiscalizadas. Estas reuniones ofrecen al Auditor General/Presidente de la EFS la oportunidad de explicar la función y el mandato de la EFS y obtener una mayor comprensión de las necesidades de los

diversos comités, y de los problemas y riesgos a los que se enfrentan las entidades fiscalizadas.

- e) Una EFS ha facilitado a los parlamentarios una guía titulada «Análisis del Gasto Público» con el fin de ayudarles a examinar el presupuesto estatal. Esta guía intenta desmitificar el proceso y plantea a los parlamentarios una serie de preguntas que pueden formular a los ministerios y organismos.

A estas propuestas añadimos las buenas prácticas sugeridas por SIGMA, en el documento al que se ha hecho referencia anteriormente, de las que se consideran más interesantes las siguientes<sup>23</sup>:

- a) Sobre la base de que la relación fundamental entre las EFS y los Parlamentos se encuentra en los informes de fiscalización que las entidades envían a los Parlamentos:
- Someter los informes al Parlamento y publicarlos al mismo tiempo.
  - Tener la certeza de que los informes se distribuyen entre los miembros/comités más relevantes del Parlamento.
  - Ofrecer presentaciones y resumen de los informes.
  - Utilizar notas de prensa que destaquen los asuntos principales que aparecen en los informes.
  - Ser selectivo en los informes que se someten al Parlamento, o recomendar los informes que deben ser preferentemente examinados.
- b) En relación al ámbito de la comunicación entre las EFS y los Parlamentos, se proponen las buenas prácticas siguientes:
- Aumento de la conciencia en los parlamentarios sobre el papel de las EFS y el entendimiento de sus informes de auditoría.
  - Establecimiento de reuniones con regularidad —aquellas que se prevén por las normas reguladoras—, además de

---

<sup>23</sup> Las buenas prácticas se derivan de la publicación «Developing effective working relationship between Supreme Audit Institutions (SAIs) and parliaments. Part 1- A Guidance Paper. SIGMA.

- otros contactos suplementarios más informales situados a otro nivel de trabajo.
- Coordinación de las agendas para facilitar que las comparecencias para la presentación de los informes no se retrasen.
  - Organización de conferencias, mesas redondas o talleres con personal de ambas instituciones.
  - Acuerdo, en memorándums de entendimiento, sobre los procedimientos de cooperación entre ambas instituciones.
  - Establecimiento de una política de comunicación.
  - Mejora en el entendimiento no solo a nivel de la cúpula de las instituciones, sino también siendo secundado por el personal de las mismas.
- c) En cuanto a las buenas prácticas identificadas sobre la organización, en sentido amplio, del Parlamento, podrían sugerirse las siguientes:
- Asegurar que la organización del comité que tenga bajo su responsabilidad los informes de las EFS sea adecuada.
  - Constituir un comité de auditoría especializado o subcomités de auditoría.
  - Asegurar al Parlamento disponibilidad suficiente de personal y recursos analíticos.
  - Involucrar a los comités sectoriales, especialmente a los que podrían intervenir en los temas tratados por las auditorías operativas.
  - Utilizar un procedimiento formal de descarga como parte del ciclo presupuestario.
- d) Un aspecto importante es cómo asegurar que el trabajo de auditoría realizado alcance los resultados esperados y contribuya a mejorar la gestión de los fondos públicos. A este fin, las EFS deberían realizar, de una manera u otra, un seguimiento de sus observaciones y de cómo se han implementado sus recomendaciones en las entidades fiscalizadas, teniendo esta información a disposición del Parlamento. A este fin, son buenas prácticas:

- Mantenimiento de base de datos de seguimiento de recomendaciones y de observaciones.
  - Publicación de información sobre cómo el fiscalizado ha actuado en relación a las observaciones y recomendaciones que se le han dirigido. Lo que parece evidente es que el trabajo de fiscalización gana mayor impacto si el Parlamento conoce, también, el seguimiento que se ha venido realizando de los trabajos de auditoría previamente efectuados.
  - Acordar procedimientos estandarizados y sujetos a un calendario establecido para que el análisis del Parlamento sobre los informes de la EFS pueda producir conclusiones emitidas en tiempo oportuno (en nuestro caso podrían ser las Resoluciones de la Comisión Mixta).
  - Asignar ponentes sobre específicos informes de la EFS.
  - Organizar comparecencias con los auditados.
  - Requerir planes de acción del Gobierno o del auditado, y establecer fechas límites para la adopción de medidas que sean necesarias.
  - Considerar sanciones en casos de serios incumplimientos con las recomendaciones de la EFS o del Parlamento (políticas, financieras o disciplinarias).
  - Demandar informes del gobierno o del auditado sobre la implantación de las medidas adecuadas.
- e) Finalmente, nos vamos a referir a las buenas prácticas relativas a la rendición de cuentas y desempeño de las propias EFS. La mayor parte de las EFS informa a su parlamento de las actuaciones que ha llevado a cabo y del uso de los recursos que se le han otorgado. Puede realizarse a través de un informe anual de actividad separado, o bien dentro de un capítulo de su informe anual. Las buenas prácticas en este ámbito se dirigirían a:
- Proveer al Parlamento con un informe de auditoría anual sobre las cuentas y uso de los recursos de la EFS.
  - Proveer al Parlamento con un informe anual de actividades y de ejecución del programa de trabajo.

- Realización de Revisión entre Pares regularmente.
- Estimación de los ahorros o beneficios generados, por el trabajo desempeñado por la EFS, al sector público<sup>24</sup>.

## CONCLUSIÓN

De la lectura del texto que antecede a este apartado de conclusiones, se deduce que el Tribunal de Cuentas ha puesto ya en marcha algunas de las actuaciones que se consideran buenas prácticas o bien está en proceso de implantar otras, que probablemente vean la luz cuando la programación estratégica de las Institución sea definitivamente aprobada.

No obstante, con el compromiso asumido por el Pleno del Tribunal de Cuentas de promover la mejora continua de la calidad y la adopción de buenas prácticas en la planificación y en la ejecución de la función de fiscalización<sup>25</sup>, podría trabajarse en el mayor fortalecimiento del actual modelo de relación Tribunal de Cuentas y Cortes Generales, y de la praxis que le acompaña, llevando a cabo una reflexión que, dando paso a un plan de acción, colaborará en el objetivo de mejorar la gestión financiera pública haciéndola más transparente.

En estos tiempos, donde se ha detectado corrupción en diversos niveles, despilfarro, funcionamientos deficientes, crisis económica y, también, de valores éticos, con el resultado de una falta de confianza en los gestores y en los políticos, se requieren EFS que, junto con los Parlamentos, se posicionen codo con codo con el ciudadano liderando los procesos de mejora que aparecen imprescindibles.

En la situación actual, los siguientes aspectos merecen ser considerados para mejorar el modelo existente:

---

<sup>24</sup> En la página 5 del documento *An introduction to the National Audit Office* se indica que, en 2015, el trabajo de la NAO produjo un beneficio cifrado en 1,21 miles de millones de libras.

<https://www.nao.org.uk/about-us/wp-content/uploads/sites/12/2016/07/Introduction-National-Audit-Office.pdf>

Igualmente, la GAO, en el documento que se puede encontrar en castellano en el siguiente enlace, indica que el beneficio financiero del trabajo de la GAO, en 2010, alcanzó 49000 millones de dólares, equivalente a 87 dólares de beneficio por cada dólar invertido en la institución.

[http://www.gao.gov/about/gao\\_at\\_a\\_glance\\_2010\\_spanish.pdf](http://www.gao.gov/about/gao_at_a_glance_2010_spanish.pdf)

<sup>25</sup> Norma Técnica 97 de las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas aprobadas por el Pleno el 23 de diciembre de 2013.

- a) Los informes de fiscalización, deben traspasar más allá de la fiscalización de regularidad, aumentando el número de auditorías operativas o de gestión en sectores y materias relevantes, tanto cualitativa, como cuantitativamente.
- b) Hay países donde no todos los informes que aprueban las EFS son sometidos al comité parlamentario. En nuestro país, puede ser un elemento sobre el que reflexionar. No todos los informes tienen el mismo interés y la necesidad de analizar todos y cada uno puede provocar que, la importancia y significación de algunos, se pierda por el lapso de tiempo que requiere su revisión por la Comisión Mixta. La EFS podría recomendar qué informes deben ser prioritariamente examinados por el parlamento.
- c) Los informes deben ofrecer, de forma clara e inteligible, la opinión que merece a la EFS las áreas fiscalizadas, dirigiéndose a aquellas con un mayor de riesgo como son las subvenciones, el urbanismo o la contratación.
- d) Los informes de las EFS deben ser más oportunos en el tiempo e, igualmente, el análisis que sobre los mismos realice el Parlamento, debe de producirse con inmediatez a su recepción.
- e) Se debería establecer un sistema de seguimiento, tanto de las recomendaciones de la EFS, como de las resoluciones del parlamento sobre los informes. La información y revisión, a intervalos fijos, sobre la puesta en práctica de las recomendaciones y resoluciones, es requisito necesario para que no caigan en saco roto.
- f) Las EFS deben trabajar de forma más estrecha con sus respectivos parlamentos, mejorando sus vehículos de relación, visibilizando más el trabajo que han realizado, explicando y difundiendo la importancia de su opinión, para que tanto el impacto como la utilidad del trabajo de ambas instituciones aumente. Este punto puede realizarse de diversas maneras, por ejemplo, asegurándose de que los informes de fiscalización, además de ser dirigidos a la Comisión Mixta, llegarán a aquellas otras comisiones o parlamentarios que resultaran relevantes por motivo de la materia.

- g) La utilización de comunicados de prensa, para destacar asuntos relevantes, ayudará también a los parlamentarios a conocer, con mayor inmediatez el trabajo de la EFS.
- h) La comunicación con el parlamento puede también mejorarse mediante la implementación de contactos informales, organizando conferencias o seminarios con personal de ambas instituciones, ofreciendo cursos de formación para nuevos parlamentarios o, incluso, acordado memorándums de entendimiento entre ambas instituciones donde se establezcan procedimientos de cooperación.
- i) El comité parlamentario, en nuestro caso la Comisión Mixta, debe de tener disponible el suficiente personal de apoyo y recursos analíticos para el mejor aprovechamiento de los informes de fiscalización que se le presentan.
- j) En otros países se realiza, en el ámbito parlamentario, sesiones en las que comparece también el fiscalizado, de esta manera, en ese encuentro en el que participa también la EFS, se establecen los compromisos de medidas a implantar, de forma inmediata. Puede reflexionarse sobre esta posibilidad también.
- k) Y, finalmente, parece conveniente que la EFS informe, al Parlamento, sobre el nivel de desempeño que ha llevado a cabo, que haga auditar sus cuentas, que se someta, periódicamente a revisión entre pares y que pueda llegar a estimar el valor del ahorro y beneficio que, con sus actuaciones, ha provocado en el sector público.



# La responsabilidad de los gestores públicos tras la última reforma del Código Penal y los programas de cumplimiento<sup>1</sup>

---

**Carmen Carretero Espinosa de los Monteros**

Letrada Jefe de la Cámara de Cuentas de Andalucía

Letrada de la Junta de Andalucía

## RESUMEN

El 1 de julio de 2015, entró en vigor la 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. Son muchas las novedades que presenta el texto, centrándose el presente artículo en aquellas que afectan al ámbito de la gestión pública. Para ello vamos a partir del análisis del concepto de gestor público, para a continuación, estudiar los principales cambios acaecidos en la materia, incidiendo particularmente en la posible responsabilidad penal de las sociedades mercantiles públicas y la necesidad de que las mismas se doten de programas de cumplimiento, introduciéndose así en el Derecho Penal, conceptos propios de la prevención delictiva, lo que constituye un avance sustancial en materia de política criminal.

**PALABRAS CLAVE:** Código Penal. Gestor público. Sociedades mercantiles públicas. Prevención. Programas de cumplimiento.

---

<sup>1</sup> Esta ponencia fue expuesta en el marco del Encuentro promovido por el Tribunal de Cuentas y la Cámara de Cuentas de Andalucía, que bajo el título «Novedades legislativas en el ámbito del sector público y del control externo» se celebró los días 6 al 8 de julio en los cursos de verano de la Universidad de Almería.

**ABSTRACT**

*The Organic Law 1/2015 of 30th March entered into force on 1st July 2015, amending the Organic Law 10/1995 of 23rd November on the Criminal Code. The text introduces many new features, with special focus of this article on those concerning the public sector management. To do this, we will start analysing the concept of public manager, leading to the study of the most significant changes in the subject with emphasis on the possible criminal responsibility of the public corporations and the need for these to provide themselves with compliance programs, thus introducing into criminal law crime prevention concepts, which constitutes substantial progress in criminal policy.*

**KEYWORDS:** *Criminal Code. Public manager. Public corporations. Prevention. Public compliance.*

**ÍNDICE**

- 1. Introducción.—2. Concepto de gestor público.—3. Novedades introducidas en los denominados «Delitos contra la Administración Pública».—4. Sobre la responsabilidad penal de la persona jurídica en el ámbito de la gestión pública: 4.1. Ámbito subjetivo. 4.2. Requisitos objetivos.—5. Epílogo. La necesaria aplicación de otras políticas públicas en la lucha contra la corrupción en el Sector Público.—6. Bibliografía**

**1. INTRODUCCIÓN**

Los notables escándalos a los que se ha visto expuesta la sociedad española en los últimos tiempos, han sido de tal envergadura y tal es su repercusión, que parece haber calado en la opinión pública la sensación de que la corrupción es un grave y extendido problema. De hecho, el último barómetro del CIS disponible, muestra que la corrupción y el fraude constituyen —detrás del paro— la segunda preocupación de los españoles. En el Informe de la Comisión Europea de 3 de febrero de 2014, sobre la lucha contra la corrupción en la Unión Europea, se resalta que España es uno de los países que considera con un 95% de sus encuestados que la corrupción está muy extendida en el país, frente a la media europea que se sitúa en torno al 76%<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> A la fecha del envío del presente texto, se ha tenido también conocimiento del Informe elaborado por el Consejo de Europa, a través del Grupo de Estados contra la Corrupción (Greco) y publicado en fecha de 10 de octubre de 2016, en el que se critica con dureza a España por no haber implementado ninguna de las medidas que le recomendó en enero de 2014 para fortalecer y garantizar independencia del Consejo General del Poder Judicial.

La gravedad del problema no sólo resulta de que la corrupción sustrae bienes públicos a la satisfacción de necesidades colectivas, sino al tiempo porque tales conductas conducen con facilidad a la proliferación de desviaciones de poder en las Administraciones Públicas generando una peligrosa desafección de lo público. Como señala la Comisión europea, la corrupción «compromete la buena gobernanza, la correcta gestión de los fondos públicos y la competitividad de los mercados. En casos extremos, mina la confianza de los ciudadanos en las instituciones y los procesos democráticos».

Ante esta realidad, los Poderes Públicos han multiplicado su actuación en diferentes ámbitos, y en particular en el legislativo. Ejemplo de ello es la aprobación de leyes como la 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, la Ley 3/2015, de 30 de marzo, reguladora del ejercicio del alto cargo de la Administración General del Estado, o la Ley Orgánica 3/2015, de 30 de marzo, de control de la actividad económico-financiera de los Partidos Políticos, y por supuesto la 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, sobre la que precisamente se va a centrar este estudio.

Las veinticinco páginas de exposición de motivos que contiene esta Ley, dan buena cuenta de la importancia de las reformas acometidas, entre otras, todas aquellas que se refieren a los que denomina «gestores del sector público». Con todo, lo interesante de estas reformas del Código Penal afectantes al ámbito de la gestión pública, es que no sólo se centran en la persecución del delito, sino que por primera vez introducen conceptos propios de la prevención en la comisión de hechos delictivos, lo que es un indudable avance en materia de política criminal.

Vamos a examinar así las dos facetas de las reformas emprendidas en materia de responsabilidad de los gestores públicos comenzando por las propias de persecución del delito, —en lo que podemos denominar faceta clásica del Derecho Penal—, para a continuación analizar los programas de cumplimiento, que en cuanto institución importada del derecho anglosajón para el buen gobierno de las empresas en las nuevas exigencias éticas empresariales, tienen una evidente finalidad de prevención en la comisión de los delitos.

## 2. CONCEPTO DE GESTOR PÚBLICO

Ello no obstante, parece conveniente en primer lugar delimitar el concepto de «gestor público», en cuanto sujeto activo de la responsabilidad penal en la regulación de los «*Delitos contra la Adminis-*

*tración Pública»* contenida en el título XIX del libro II del Código Penal, concretamente en los artículos 404 a 445 de dicho texto<sup>3</sup>, debiendo además tenerse en cuenta que su concepto ha sido ampliado por la Ley Orgánica 1/2015.

Partimos de la regla general de que los sujetos activos de los tipos penales que se contienen en los delitos contra la Administración Pública, son las autoridades o funcionarios públicos, lo que implica con carácter previo la necesidad de tener que acudir a la definición que en el ámbito penal se contiene en el artículo 24 del Código. Dicho precepto define al funcionario como *«todo el que por disposición inmediata de la Ley o por elección o nombramiento de la autoridad competente participe en el ejercicio de las funciones públicas»*.

Vemos que tratamos de un concepto en el que pasa a segundo plano tanto el dato de la incorporación del sujeto a la función pública, como el de su permanencia, siendo la participación en el ejercicio de funciones públicas el dato esencial a estos efectos. Puede decirse así que tratamos de un concepto «funcional», más que estructural de funcionario público, en el que lo esencial es su participación en la gestión pública. Como afirmara la Sentencia del Tribunal Supremo 149/2015, de 11 de marzo (caso Rilco), el concepto de funcionario público *«es un concepto de Derecho penal independiente de las categorías y definiciones que nos ofrece el Derecho Administrativo en el que lo verdaderamente relevante es proteger de modo eficaz la función pública, así como los intereses de la Administración en sus diferentes facetas y modos de operar (...)»*.

Por lo tanto, el Código Penal dispone de un concepto propio, diferente y más amplio que el utilizado en el ámbito del derecho administrativo en los artículos 8 y 9 del Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público (TREBEP). Pero también es un concepto más amplio que el de «cuentadante», propio de la jurisdicción contable, —en el que no siendo tampoco esencial el concepto de permanencia o forma de acceso—, sin em-

---

<sup>3</sup> Ello no significa que todos los delitos que pueden cometer los funcionarios públicos en el ejercicio de las funciones públicas sean los que se contienen en el mencionado título XIX, pues en el Código Penal en el ejercicio de las funciones públicas existen otros preceptos cuyos sujetos activos pueden ser también los funcionarios públicos, como por ejemplo, los artículos 174 y 175 (tortura y atentado a la integridad); 198 (descubrimiento y revelación de secretos); 204 (allanamiento de morada); o el artículo 303 (blanqueo de capitales).

bargo tiene definido sus contornos en atención a la específica función pública de gestión de los fondos públicos<sup>4</sup>.

En la STS 166/2014, de 28 de febrero (caso BITEL), en pronunciamiento que después es recogido en la sentencia 149/2015, de 11 de marzo (caso RILCO), se señala que para que podamos hablar de funcionario a efectos penales *«Precisa de dos presupuestos (art. 24.2 CP): el nombramiento por autoridad competente y la participación en el desempeño de funciones públicas. No puede quedar encorsetada esa noción por la reglamentación administrativa. Hay que acudir a la materialidad más que al revestimiento formal del cargo ostentado. Se impone en este punto, más que en otros, un ponderado «levantamiento del velo»: estar a la realidad esencial, y no al ropaje formal»*.

Y esto es importante resaltarlo, por cuanto el Derecho Penal en este punto, es perfectamente conocedor de las posibles fugas que desde un concepto estricto de funcionario, e incluso de empleado público —que es el concepto utilizado por el TREBEP—, pudieran comprometer la debida aplicación de la Ley Penal, mermando su eficacia, de ahí que como señala el Alto Tribunal (también de la sentencia anterior):

*«La huida del derecho administrativo, fenómeno bien conocido y teorizado por la doctrina especializada, no puede ir acompañada de una «huida del Derecho Penal», sustrayendo de la tutela penal reforzada bienes jurídicos esenciales, por el expediente de dotar de apariencia o morfología privada a lo que son funciones propias de un organismo público desarrolladas por personas que han accedido a su cargo en virtud de la designación realizada por una autoridad pública, aunque la formalidad jurídica externa (contrato laboral de Alta Dirección, elección por el órgano de gobierno de una mercantil) encubra o se superponga de alguna manera a esa realidad material»*.

A partir de aquí, se explica que en el ámbito penal se incluyan dentro del concepto de funcionario a los directivos y altos cargos de las sociedades mercantiles instrumentales, o lo que es lo mismo, que se considere que los miembros de los consejos de administración u órganos de gobierno equivalentes también son funcionarios a estos efectos, en cuanto que el nombramiento de estos cargos corresponde a la Administración matriz. Sirvan como ejemplo algunos de los casos enjuiciados por el Tribunal Supremo.

<sup>4</sup> Como señala la STS 17-4-2008

Así, en el enjuiciado por la STS de 22 de abril de 2003 (caso INTELHORCE), el Tribunal Supremo entendió que el Presidente y miembros del consejo de administración de la sociedad estatal Improasa —cuyo objeto era la privatización de la anterior—, en cuanto habían sido nombrados por la Dirección General de Patrimonio como accionista único, participaban del concepto de funcionario del art. 24 CP. Asimismo, fueron los fundamentos de esta sentencia, los que sirvieron de base al enjuiciado por la STS 28 de febrero de 2014 (caso BITEL), en el que se consideró que el gerente de una empresa pública autonómica, tenía la misma consideración de funcionario, en cuanto nombrado por su consejo de administración a propuesta del Consejero del Gobierno, participando del ejercicio de funciones públicas:

*«En el Consejo de Administración que designó al acusado había mayoría de representantes de la Comunidad por mandato estatutario. Era el Conseller del Gobierno autonómico quien debía efectuar la propuesta. Materialmente está cubierto el requisito del título que exige el art. 24.2 CP. El Conseller y en virtud de su propuesta el resto de Consejeros mayoritarios en el Consejo son quienes eligen para ese puesto al recurrente, en lo que es sustancialmente un refrendo de la decisión adoptada en el seno de la Administración Autonómica por la autoridad competente. Luego tal realidad recibe el ropaje propio de un contrato laboral entre la Sociedad Mercantil y el «nombrado».*

*En cuanto al ejercicio de funciones públicas nos detendremos con mayor detenimiento cuando se aborde más adelante el problema de si estamos ante caudales públicos. Aquí basta adelantar que las funciones de BITEL tenían esa vocación de servicio a la Administración Autonómica Balear para la gestión transversal de todos sus servicios informáticos. Que hubiese un reducto residual de servicios prestados a terceros no enturbia esa finalidad social predominante y caracterizadora. Las funciones que desarrollaba BITEL se corresponden con las que puede realizar cualquier departamento informático interno de una Administración».*

Otro caso llamativo, fue el enjuiciado por la STS de 16 de mayo de 2014 (caso MERCASEVILLA), en el que el Alto Tribunal consideró que el nombramiento del Director Gerente de MERCASEVILLA, al estar realizado por los socios mayoritarios a través de la Junta General que gobierna la sociedad, procedía de una autoridad pública al hallarse controlada de forma muy mayoritaria por capital público, concurriendo además, el requisito del ejercicio de la función pública, en tanto *«se trata de una empresa mixta del sector público local que ejerce una indudable función pública, al estar encargada de la prestación de un servicio público con capital mayoritariamente público».*

En idéntico sentido, en la STS de 11 de marzo de 2015 (caso RILCO), se señaló que:

*«En el caso actual estimamos procedente mantener la doctrina mayoritaria de esta Sala, atendiendo a que la empresa Rilco era una pura ficción, meramente instrumental, en la que la totalidad de su capital era público, procedente del Consorcio de la Zona Franca de Cádiz, su Consejo de Administración estaba compuesto por los mismos integrantes del referido Consorcio, y su Presidente y Consejero Delegado era el propio Delegado Especial del Estado en la Zona Franca, nombrado por Real Decreto a propuesta del Ministerio de Hacienda. Se trata, como se destaca en otras sentencias de esta Sala, de una mera cobertura instrumental, de un velo, que no puede ocultar que detrás de la Sociedad Anónima se encuentra una entidad pública, que aporta íntegramente su capital y sufre todos sus riesgos, por lo que la sociedad así constituida debe respetar los principios propios de la actividad administrativa, sino en sus relaciones comerciales en el mercado, si en la toma de decisiones previas relativas a la contratación cuando se comprometen caudales públicos.»*

A ello se suma, que la última reforma operada ha ampliado el concepto de personas asimiladas a los funcionarios públicos a los efectos de la punición de estas conductas, incluyendo a aquellas que participando del ejercicio de funciones públicas, éstas no las desempeñan en el estricto ámbito del poder ejecutivo sino que actúan como colaboradores del poder judicial, o bien las ejercen en el ámbito comunitario o internacional. En el primer caso, encontramos que en el delito de cohecho del artículo 423 del Código Penal, se han incluido junto a los jurados, árbitros, peritos, administradores o interventores designados judicialmente<sup>5</sup>, a los mediadores, administradores concursales «o a cualesquiera personas que participen en el ejercicio de la función pública». En idéntica forma, en el delito de malversación del artículo 435 del Código Penal se ha incluido a los administradores concursales, y al delito de negociaciones prohibidas del artículo 440 del Código se incorporan ahora los administradores concursales respecto de los bienes y derechos integrados en la masa del concurso, siendo así que por dicho precepto ya contemplaba a los peritos, árbitros, contadores-partidores, tutores, curadores y albaceas.

Por otra parte, el artículo 427 predica la aplicación del delito de cohecho a:

---

<sup>5</sup> Estos fueron incluidos tras la reforma operada por la L.O. 5/2010, de 22 de junio.

*«a) Cualquiera persona que ostente un cargo o empleo legislativo, administrativo o judicial de un país de la Unión Europea o de cualquier otro país extranjero, tanto por nombramiento como por elección.*

*b) Cualquiera persona que ejerza una función pública para un país de la Unión Europea o cualquier otro país extranjero, incluido un organismo público o una empresa pública, para la Unión Europea o para otra organización internacional pública.*

*c) Cualquiera funcionario o agente de la Unión Europea o de una organización internacional pública».*

De todo lo expuesto, puede decirse a modo de resumen, que dentro de este amplio concepto de gestor público, se incluyen junto a la figura del funcionario tradicional:

- Al personal contratado en régimen laboral cuando participe de forma efectiva en el ejercicio de funciones públicas.
- A los denominados funcionarios de hecho, esto es, los nombrados por autoridad competente pero sin reunir aquellos los requisitos que exige el cargo.
- Los directivos y altos cargos de las sociedades instrumentales, comprendiendo los miembros de su consejo de administración u órganos de gobierno equivalentes, en tanto que el nombramiento de éstos corresponde a la Administración matriz<sup>6</sup>.
- Los empleados de concesionarios de servicios públicos.
- Los gestores de empresas que prestan servicios públicos cuyo patrimonio se integra en el de una Administración Pública, así como las entidades estatales reguladas en los arts. 6.2 de la Ley General Presupuestaria, pues al ser éstas parte del sector público y tener asignada la prestación de un servicio público, el perjuicio causado con su administración ilícita no puede dejar de gravar los Presupuestos Generales del Estado.

<sup>6</sup> De hecho, si bien con carácter puntual, tal interpretación encuentra su consagración en el Derecho positivo en relación con algunos tipos delictivos. Es el caso del art. 427 CP, que en sede de cohecho —y con aplicación también en el caso de la corrupción en las transacciones económicas internacionales (conforme al art. 286 ter CP)— dispone que sus previsiones son aplicables, entre otros casos, a «cualquier persona que ejerza una función pública para un país de la Unión Europea o cualquier otro país extranjero, incluido un organismo público o una empresa pública».

- Asimilados como jurados, árbitros, mediadores, peritos, administradores concursales o interventores designados judicialmente, contadores partidores, tutores, curadores y albaceas.
- Cualquier persona que participe del nuevo concepto de «empleado público extranjero» que recoge el nuevo artículo 427 del Código Penal.

### **3. NOVEDADES INTRODUCIDAS EN LOS DENOMINADOS «DELITOS CONTRA LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA»**

Realizadas las anteriores precisiones que nos permiten acotar subjetivamente el ámbito en el que se mueve el presente estudio, debemos ahora resaltar cuales son los cambios que ha acometido en la materia la nueva reforma penal, una de cuyas finalidades confesada ha sido la de reforzar la punición de los llamados delitos contra la corrupción en el ámbito de la Administración pública.

Sistematizando las mismas, podemos agruparlas de la siguiente forma:

#### **a) Se refuerza la punición de los llamados delitos de corrupción en el ámbito de la Administración pública.**

Con carácter general, se elevan los rangos de las penas de inhabilitación especial para el empleo o cargo público previstas para este tipo de delitos. Así en el caso de la prevaricación administrativa (de 9 a 15 años); apropiación indebida (de 6 a 10 años); infidelidad en la custodia de documentos en sus distintas modalidades (de 1 a 3 años, de 3 a 5 años, y de 3 a 6 años); revelación de secretos (de 1 a 3 años, y de 3 a 5 años); cohecho en sus distintas formas (de 5 a 9 años, y de 9 a 12 años); tráfico de influencias (de 5 a 9 años); negociaciones prohibidas (de 2 a 7 años); fraudes y exacciones ilegales (de 3 a 9 años); abuso de información privilegiada en su modalidad de grave daño para la causa pública (de 9 a 12 años). Asimismo, se ha elevado la pena de suspensión de empleo o cargo público en algunos delitos, como es el caso de los nombramientos ilegales del artículo 405 CP (de 1 a 3 años), y en las actividades prohibidas del artículo 441 CP (de 2 a 5 años).

Al tiempo, en los delitos más graves se añade a la posible imposición de la pena de inhabilitación especial para cargo o empleo público, otra pena de inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo, impidiéndose de este modo al conde-

nado por el delito de corrupción optar durante el tiempo de la condena a un cargo electivo. Es el caso de los delitos de prevaricación, cohecho, tráfico de influencias, malversación, fraudes y exacciones ilegales y en las negociaciones prohibidas y abusos.

Asimismo se reconocen otras posibles penas, tales como la prohibición de contratar con el sector público, la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales y de la Seguridad Social. Así ocurre en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social (art. 305); en los supuestos de utilización de información privilegiada en el ámbito de los delitos de infidelidad en la custodia de documentos y de la violación de secretos (art. 418); en el delito de tráfico de influencias cometido por un particular (art.429); en el cohecho (arts. 424 y 429); y en sede de fraudes y exacciones ilegales (art. 436).

**b) Se añade una previsión general de los actos preparatorios en los delitos contra la Administración Pública.**

Se contemplan ahora en una disposición común que es el artículo 445 CP, todas las formas imperfectas de ejecución de los delitos contra la Administración Pública, castigando con una pena inferior en grado la provocación, la conspiración y la proposición para cometer estos delitos.

**c) En el ámbito de ejecución de las penas, la libertad condicional se vincula al resarcimiento de las responsabilidades pecuniarias o reparación del daño económico causado.**

En la reforma operada se contiene una previsión particular en materia de libertad condicional en el art. 90.4 CP, dado que cabe denegar el beneficio de la libertad condicional si no ha procedido al cumplimiento de las responsabilidades pecuniarias o la correspondiente reparación económica del daño causado a la Administración. Con ello se pretende —como expresa su exposición de motivos—, que «los condenados a penas privativas de libertad por delitos contra la Administración pública, cuando se haya acreditado una sustracción de fondos públicos o un daño económico a la Administración, no puedan acceder al beneficio de la libertad condicional si no han procedido a la correspondiente reparación económica», lo que desde luego puede ser un importante acicate en la recuperación del dinero público.

**d) Se da una nueva regulación a la malversación en el ámbito de las Administraciones Públicas.**

El Código Penal de 1995 había optado por tipificar la administración desleal como un delito societario, a pesar de que se trata en realidad de un delito patrimonial que puede tener por sujeto pasivo a cualquier persona. La reforma del Código Penal aprovecha para delimitar con mayor claridad los tipos penales de administración desleal y apropiación indebida, y fruto de ello, resulta la nueva regulación del delito de malversación, en cuanto modalidad de la administración desleal.

Y es que partimos de que quien incorpora a su patrimonio, o de cualquier modo ejerce facultades dominicales sobre una cosa mueble que ha recibido con obligación de restituirla, comete un delito de apropiación indebida; pero también de que quien recibe como administrador facultades de disposición sobre dinero, valores u otras cosas genéricas fungibles, no viene obligado a devolver las mismas cosas recibidas, sino otro tanto de la misma calidad y especie, de ahí que quien recibe de otro dinero o valores con facultades para administrarlos, y realiza actuaciones para las que no había sido autorizado, perjudicando de este modo el patrimonio administrado, comete un delito de administración desleal.

La reforma introduce así, una nueva tipificación de la malversación en el art. 432<sup>7</sup>, cercana a la regulación existente en las legislaciones europeas, configurando este delito por remisión a las conductas de administración desleal (art. 252 CP) y apropiación indebida (art. 253 CP), con lo que se consigue simplificar y delimitar con mayor precisión los tipos penales.

---

<sup>7</sup> Artículo 432.

«1. La autoridad o funcionario público que cometiere el delito del artículo 252 sobre el patrimonio público, será castigado con una pena de prisión de dos a seis años, inhabilitación especial para cargo o empleo público y para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo por tiempo de seis a diez años.

2. Se impondrá la misma pena a la autoridad o funcionario público que cometiere el delito del artículo 253 sobre el patrimonio público.

3. Se impondrán las penas de prisión de cuatro a ocho años e inhabilitación absoluta por tiempo de diez a veinte años si en los hechos a que se refieren los dos números anteriores hubiere concurrido alguna de las circunstancias siguientes:

a) se hubiera causado un grave daño o entorpecimiento al servicio público, o

b) el valor del perjuicio causado o de los bienes o efectos apropiados excediere de 50.000 euros.

Si el valor del perjuicio causado o de los bienes o efectos apropiados excediere de 250.000 euros, se impondrá la pena en su mitad superior, pudiéndose llegar hasta la superior en grado.»

Simplifica en cuanto reduce las conductas que antes se contenían en tres tipos penales (sustracción de caudales o efectos públicos en el art. 432; destino a usos ajenos a la función pública en el art. 433; y aplicación privada de bienes muebles o inmuebles de las administraciones en el art. 434), a un único artículo que es el citado 432. Delimita también con mayor precisión el tipo delictivo, sancionando las extralimitaciones en el ejercicio de las facultades de disposición realizadas sin que el administrador desempeñe su cargo con la diligencia de un ordenado empresario y con la lealtad de un fiel representante en interés de su administrado que es la res pública, castigando ilícitos tales como el pago por servicios ficticios; la simulación de asesoramientos inexistentes; el empleo del patrimonio en operaciones no autorizadas y ajenas al interés social; la compra de bienes no útiles o que no pueden cumplir la función económica adecuada; contratación de servicios realmente no efectuados; engrosamiento de la contratación de servicios con precios no solo superiores a los del mercado si no también, a los efectivamente pagados; o la concesión, arbitraria de altas remuneraciones o jubilaciones millonarias a miembros de consejos de administración, por poner algunos ejemplos.

La regulación se completa con la previsión de supuestos agravados, otro de menor gravedad y una excusa absolutoria. El supuesto agravado se refiere a aquellos casos en los que la causación de un perjuicio al patrimonio público es superior a 50.000 euros, lo que permite agravar la pena hasta alcanzar los doce años de prisión, si bien que en los casos de especial gravedad en los que el daño es superior a 250.000 euros puede imponerse la pena en su mitad superior. Para los casos de menor gravedad, en los que la entidad del perjuicio patrimonial no exceda de 4.000 euros, se permite a los tribunales ajustar la pena a las circunstancias del caso. Finalmente, se contempla un supuesto de excusa absolutoria limitada, que permite a los jueces y tribunales imponer la pena inferior en uno o dos grados al responsable de los hechos tipificados en este capítulo VII relativo a la malversación, si el culpable hubiere reparado de modo efectivo e íntegro el perjuicio causado al patrimonio público, o hubiera colaborado activamente con las autoridades o sus agentes para obtener pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables o para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos (art. 434).

#### **e) Reconocimiento limitado de la responsabilidad penal de las Sociedades mercantiles públicas.**

Otra novedad de la L.O. 1/2015, se refiere al reconocimiento de responsabilidad penal de las Sociedades mercantiles públicas.

Debemos recordar que fue la L.O. 5/2010, de 22 de junio, la que introdujo en nuestro Ordenamiento jurídico la responsabilidad penal de las personas jurídicas, fruto tanto del incesante proceso de armonización internacional del Derecho Penal como de la sentida necesidad de dar una respuesta más eficaz al avance de la criminalidad empresarial, fundamentalmente en el marco de la delincuencia económica. Tal incorporación se hizo mediante una detallada regulación establecida primordialmente en el art. 31 bis del Código Penal, que se completaba con las disposiciones de los arts. 33.7 (penas impondibles a las personas jurídicas), 50.3 y 4 (extensión y cuota diaria de la pena de multa), 53.5 (posibilidad de pago fraccionado), 52.4 (multas sustitutivas de la multa proporcional, cuando no sea posible el cálculo de esta), 66 bis (determinación de la pena aplicable), 116.3 (responsabilidad civil) y 130 (supuestos de transformación y fusión de sociedades).

Ya desde su introducción en 2010, el régimen de responsabilidad penal de la persona jurídica fue criticado por un amplio sector doctrinal, que lo consideró incompleto y confuso en muchos de sus aspectos esenciales. Cinco años después, con un escaso número de procedimientos dirigidos contra personas jurídicas y sin apenas tiempo para haber evaluado la eficacia de tan novedosa normativa, la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, acomete una importante modificación del art. 31 bis, con la gran novedad de extender en este último el régimen de responsabilidad a las sociedades mercantiles públicas.

A su vez, esta importante innovación legislativa debe contemplarse teniendo a la vista la circular 1/2016 de la Fiscalía General del estado sobre responsabilidad penal de las personas jurídicas, y las recientes SSTTS de 154/2016 de 29 de febrero, y 221/2016 16 de marzo.

#### **4. SOBRE LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LA PERSONA JURÍDICA EN EL ÁMBITO DE LA GESTIÓN PÚBLICA**

Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto, trataremos de sistematizar el estudio del régimen de responsabilidad de las personas jurídicas en el ámbito del Sector Público.

##### **4.1. Ámbito subjetivo**

El artículo 31 bis del CP establece que cualquier persona jurídica, puede ser sujeto responsable. Esto se matiza inmediatamente en el art. 31 quinquies, en cuanto expresamente se excluye de su

aplicación al «Estado, a las Administraciones públicas territoriales e institucionales, a los Organismos Reguladores, las Agencias y Entidades públicas Empresariales, a las organizaciones internacionales de derecho público, ni a aquellas otras que ejerzan potestades públicas de soberanía o administrativas», y se contraexcepciona a continuación en el apartado 2 del mismo artículo, en relación a las sociedades mercantiles públicas en cuanto se prevé que «2. En el caso de las Sociedades mercantiles públicas que ejecuten políticas públicas o presten servicios de interés económico general, solamente les podrán ser impuestas las penas previstas en las letras a) y g) del apartado 7 del artículo 33. Esta limitación no será aplicable cuando el juez o tribunal aprecie que se trata de una forma jurídica creada por sus promotores, fundadores, administradores o representantes con el propósito de eludir una eventual responsabilidad penal».

Y esta es precisamente la novedad que introduce en el Código Penal la L.O.1/2015, posibilitando en este apartado 2 del art. 31 quienquiera la responsabilidad penal de las sociedades mercantiles públicas, si bien que limitando las penas que les pueden ser impuestas a las previstas en las letras a) y g) del art. 33.7 CP, esto es, la multa y la intervención judicial.

Quedan no obstante fuera de estas consideraciones, algunos casos dudosos que han sido tratados por las Circulares de la Fiscalía General del Estado (la primera fue la Circular 1/2011), y particularmente por la Circular 1/2016.

Uno de ellos es el caso de los partidos políticos y sindicatos. Aunque inicialmente los partidos políticos y los sindicatos se encontraban entre las personas jurídicas excluidas, tras la reforma operada por L.O. 7/2012, de 27 de diciembre, se elimina dicha exclusión pudiendo ser sujetos penalmente responsables. Junto a los partidos políticos, serán también penalmente responsables las fundaciones y entidades con personalidad jurídica que se consideren a ellos vinculadas, conforme a los criterios que se establecen en la disposición adicional séptima de la L.O. 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos, tras la modificación operada por la L.O. 3/2015, de 30 de marzo, de control de la actividad económico-financiera de los Partidos Políticos (esto último de la circular 1/2016 Fiscalía).

En el caso de los Colegios Profesionales, la situación ha sido más confusa. La Circular 1/2011 de la Fiscalía, entendió que su responsabilidad penal no podía considerarse excluida con carácter general, dado su carácter bifronte de defensa de intereses privados pero también públicos, y que debía acudir a una valoración jurídica casuís-

tica. La nueva circular 1/2016, rectifica dicho criterio y considera que los Colegios profesionales no encajan en ninguna de las categorías mencionadas en el art. 31 quinquies, sin que quepa en este caso hacer una interpretación claramente extensiva de las personas jurídicas excluidas. Añade además en apoyo de tal tesis, que «*Debe entenderse que el ejercicio de potestades públicas de soberanía o administrativas, por su tenor literal, resulta aplicable solo a las administraciones públicas y no a entes de naturaleza asociativa privada, como los Colegios profesionales, las Cámaras de comercio, los sindicatos o los propios partidos políticos*».

Las Fundaciones en cambio, si se consideran incluidas en la excepción. Como señala la Fiscalía, aunque no aparecen expresamente mencionadas, deben considerarse igualmente exentas de responsabilidad, dado su sometimiento al Derecho público, pues su actividad está siempre relacionada con el ámbito competencial de las entidades del sector público fundadoras, y sus presupuestos, contabilidad, auditoría de cuentas y selección de personal se rigen por disposiciones administrativas, así como su régimen de contratación y su control, encomendado a la Intervención General de la Administración del Estado.

## 4.2. Requisitos objetivos

A los efectos de poder apreciar la existencia de responsabilidad penal en las personas jurídicas, es preciso además tener en cuenta el catálogo de delitos que pueden serles imputados, la forma de transferirles la responsabilidad, la existencia de un beneficio directo o indirecto para la persona jurídica y que la misma cuente o no con un programa de cumplimiento (*public compliance*) capaz de exonerarle de la posible responsabilidad penal.

**4.2.1. En cuanto al catálogo de delitos**, debemos partir de que las personas jurídicas solo pueden ser penalmente responsables por los concretos delitos que expresamente señala el Código Penal.

En concreto, son los siguientes:

- Tráfico ilegal de órganos (art. 156 bis.3 CP).
- Trata de seres humanos (art. 177 bis.7 CP).
- Prostitución/ explotación sexual/ corrupción de menores, (art. 189 bis CP).
- Descubrimiento y revelación de secretos y allanamiento informático, (art. 197 quinquies CP).
- Estafas propias e impropias (art. 251 bis CP).

- Insolvencias punibles (art. 261 bis CP).
- Daños informáticos (art. 264, quarter CP).
- Contra la propiedad intelectual e industrial, el mercado y los consumidores, (art. 288 CP).
- Financiación ilegal de los partidos políticos (art. 304 bis.5 CP).
- Blanqueo de capitales (art. 302 CP).
- Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social (art. 310 bis CP).
- Contra los derechos de los ciudadanos extranjeros, (art. 318 bis 5 CP).
- Urbanización, construcción o edificación no autorizables (art. 319.4 CP).
- Contra los recursos naturales y el medio ambiente, (arts. 327 y 328 CP).
- Relativos a energía nuclear y radiaciones ionizantes, (art. 343.3 CP).
- Riesgos provocados por explosivos y otros agentes, (art. 348.3 CP).
- Contra la salud pública, (art. 366 CP).
- Falsificación de moneda, (art. 386.5 CP).
- Falsificación de tarjetas de crédito y débito y cheques de viaje, (art. 399 bis CP).
- Cohecho (art. 427 bis CP).
- Tráfico de influencias (art. 430 CP).
- Corrupción de funcionario extranjero (art. 445 CP).
- Delitos de odio y enaltecimiento, (art. 510 bis CP).
- Financiación del terrorismo, (art. 576 CP).
- Contrabando (legislación específica)<sup>8</sup>.

Se trata de un catálogo de delitos bastante amplio en relación al propio de los países de nuestro entorno. Ello ya ha planteado alguna dificultad a nivel de operador jurídico, dado que para determinados delitos no existe un modelo de «*public compliance*» del que copiar o extraer posibles enseñanzas.

**4.2.2.** Otro problema que se plantea en relación a la responsabilidad penal de las personas jurídicas es el que se refiere a la forma de *transferencia de responsabilidad de la persona física a la jurídica*.

---

<sup>8</sup> Ley Orgánica 6/2011, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando.

El criterio elegido por la reforma para atribuir responsabilidad penal a las personas jurídicas es doble, pues el art. 31 bis determina dos posibles supuestos, al señalar en su apartado que 1 que las personas jurídicas serán penalmente responsables:

*«a) De los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su beneficio directo o indirecto, por sus representantes legales o por aquellos que actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostentan facultades de organización y control dentro de la misma.*

*b) De los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en beneficio directo o indirecto de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por haberse incumplido gravemente por aquéllos los deberes de supervisión, vigilancia y control de su actividad atendidas las concretas circunstancias del caso»*

Es decir:

- a) **Personas del vértice**, que actúan en nombre y por cuenta de la persona jurídica y en su beneficio directo o indirecto. Esto es, los representantes legales o administradores autorizados a tomar decisiones en nombre de la persona jurídica, o con facultades de organización y control dentro de la misma, que hayan cometido un delito por cuenta y en beneficio directo o indirecto de la persona jurídica. Aquí se incluirían tanto los administradores de hecho como de derecho.
- b) **Subordinados o empleados «descontrolados»**. Se trataría de aquellos casos en que determinadas personas sometidas a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el apartado anterior, hayan cometido un delito en el ejercicio de las actividades sociales y por cuenta y en beneficio directo o indirecto de la persona jurídica, siempre y cuando el hecho punible haya sido posible por haberse incumplido gravemente por aquellos los deberes de supervisión, vigilancia y control de su actividad. En este caso, la persona jurídica resulta responsable por incumplimiento grave de los del grupo a) de los deberes de supervisión, vigilancia y control de su actividad atendidas las concretas circunstancias del caso.

Pero esta aparente claridad se ha visto ensombrecida por las distintas interpretaciones que sobre la tipicidad mantienen la Fiscalía y

el Tribunal Supremo, y dentro de éste la división interna de la Sala, que ha emitido la primera sentencia en la materia pero con voto particular de siete magistrados de los quince que componen la Sala.

Todos coinciden, en que para imputar responsabilidad a la persona jurídica, es preciso que se cumpla un presupuesto previo: la constatación de la comisión de un delito por parte de la persona física integrante de la organización, ya sea el representante, el directivo, el administrador, o el mero trabajador; por tanto, la comisión de un delito por quien integra la organización. El problema es como «se conecta» el delito cometido por la persona física con la responsabilidad penal de la persona jurídica.

Para la Fiscalía resulta claro que estamos ante un modelo de «*vicarial, o de transferencia*» de responsabilidad de la persona física a la persona jurídica. Es decir: el hecho delictivo se comete por una persona física. Pero desde el momento en que ésta, está integrada en el seno de una persona jurídica y el delito se comete en su beneficio, la responsabilidad por este hecho delictivo se transfiere a la persona jurídica, dada la relación funcional existente entre ambos. Así, conforme a este modelo, la persona jurídica propiamente no comete el delito, sino que «*deviene penalmente responsable*» por los delitos cometidos por otros. Así la Fiscalía llama la atención sobre el hecho de que el art. 31 bis no dice que las personas jurídicas cometan delito sino que «serán penalmente responsables de los delitos cometidos» por personas físicas (p. 6 de la circular). Lo único que quedaría por resolver es el título, en virtud del cual se transfiere dicha responsabilidad, y este sería la defectuosa organización societaria o una conducta delictiva o negligente de los directivos en el cumplimiento de sus obligaciones de control sobre los subordinados, lo que nos aproximaría al modelo del derecho anglosajón, cuna de esta responsabilidad por transferencia<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup> Como se encarga de exponer DEL ROSAL BLANCO, este modelo de transferencia o vicarial hunde sus raíces históricas en el ámbito del derecho anglosajón, basado en la ancestral doctrina del common law según la cual los señores son absolutamente responsables de todas las acciones ilícitas y dañinas de sus sirvientes. A partir de aquí, se abrieron paso dos teorías jurídicas. La primera esbozada a comienzos del siglo XX en el caso *Lennard's Carrying Co Ltd. V. Asiatic Petroleum Co. Ltd.* (1915) que se formuló como «*teoría de la identificación o del alter ego*», conforme a la cual, si bien la corporación es una abstracción, «que no tiene mente propia, como no tiene cuerpo propio», su activa y directa voluntad debe ser buscada en la persona de alguien que, para determinados propósitos puede ser llamado agente, pero que es en realidad la mente directiva y al voluntad de la corporación; por lo tanto, el título por el cual se produce dicha transferencia de la

En el mismo sentido, la mejor doctrina defiende que el Código Penal parece acoger un modelo amplio de identificación, toda vez que la responsabilidad penal de la persona jurídica se establece sobre la base de comportamientos personales, por acción u omisión, de representantes y administradores de dicha persona jurídica<sup>10</sup>.

El Tribunal Supremo no comparte sin embargo, estas tesis. O más propiamente, podríamos decir que una exigua mayoría del Tribunal Supremo no comparte esta tesis. Como sabemos han sido

---

persona física a la persona jurídica es la identificación de la voluntad del primero con la del segundo, de modo que la persona que actúe no es que actúe por la corporación, *es que es* la corporación. En el caso Tesc Supermarkets Ltd.v. Natrass (1971), se llegó a defender que las personas físicas directivas son el cerebro y el nervio central que controla el cuerpo de la corporación, a diferencia de los empleados que sólo son sus manos, para a partir de aquí, defender un modelo de responsabilidad restrictiva en el sentido de que de que la responsabilidad penal de la empresa sólo se genera por acciones de sus directivos. La defensa de la empresa se centrará a partir de entonces en la due diligence de manera que si acreditaba que a nivel directivo, se habían adoptado las debidas cautelas para prevenir los delitos de los que se acusaba, la compañía quedaba eximida de responsabilidad. Sin embargo, a partir de los años noventa del siglo pasado, se abre paso la «teoría vicarial estricta», conforme a la cual, las compañías podían ser responsables no sólo por acciones de sus directivos sino también de sus empleados, aun cuando a nivel directivo se hubieran adoptado cautelas y medidas de prevención correctas. Es el caso del Tribunal de Apelaciones inglés en la decisión R.v. British Steel (1995). En dicho caso datado en 1990, el problema fue que British Steel decidió mover una plataforma de acero con una grúa. El trabajo se encargó a dos trabajadores proporcionados por subcontratistas, en tanto que la supervisión se encargó a un ingeniero de la empresa. Fue uno de los trabajadores subcontratados que propició el accidente mortal del otro trabajador subcontratado. La defensa de British Steel consistió en alegar que su dirección había adoptado todas las medidas de seguridad razonables. Los Tribunales en cambio entendieron en una formulación amplia de la teoría de la responsabilidad, que las compañías podían ser responsables no sólo por las acciones de sus directivos, sino también de cualquiera de sus empleados, incluso aunque las conductas a nivel directivo hubieran sido correctas. Este criterio es además el utilizado por regla general en la jurisprudencia federal de los EEUU, de acuerdo con la cual las empresas responden por los de sus empleados, siempre que éstas actúen en el ámbito de su autoridad, actual o aparente, y su conducta haya beneficiado, al menos en parte, a la corporación, interpretándose ambos requisitos de forma expansiva después del inmenso fraude empresarial del Enron Company. Todo ello recopilado por DEL ROSAL BLANCO, «Sobre los elementos estructurales de la responsabilidad penal de las personas jurídicas: reflexiones sobre las SSTS 154/2016 y 221/2016 y sobre la Circular num. 1/2016 de la Fiscalía General del Estado». *Diario la Ley*, n.º 8732, 1 de abril de 2016, Ref. D-133. Editorial La Ley.

<sup>10</sup> DEL ROSAL BLANCO *ibidem*; SILVA SÁNCHEZ, J.M.: «La responsabilidad penal de las personas jurídicas en Derecho español», en SILVA SÁNCHEZ, J.M.: *Derecho penal de la empresa*, Madrid, 2013, pp. 254 y ss; GÓMEZ TOMILLO, M.: *Introducción a la responsabilidad penal de las personas jurídicas en el sistema español*, Valladolid, 2010, p. 52.

dictadas dos sentencias sobre la materia, si bien es la primera numerada como 154/2016, de 29 de febrero la que merece nuestra mayor atención al tratarse de una sentencia del Pleno, que además pretendía cumplir con sus funciones nomofiláticas y de unificación doctrinal, en una materia tan novedosa como compleja, lo que desde luego no consigue, dado el elevado número de magistrados que formulan voto particular.

Para el Tribunal Supremo, el sistema de responsabilidad penal por transferencia de la persona jurídica no es válido desde el momento en que aboca a un sistema de responsabilidad penal objetiva ajena a los principios esenciales que inspiran nuestro sistema penal. Consideran que la responsabilidad penal de la persona jurídica debe articularse sobre un modelo de *responsabilidad por hecho propio*, que no exige la transferencia a la persona jurídica de la responsabilidad de las personas físicas que integran su estructura organizativa dado que en nuestro sistema de enjuiciamiento penal se excluye la responsabilidad objetiva o automática. Entiende el Alto Tribunal, que el art. 31 bis del Código Penal parte de un presupuesto inicial, cual es la constatación de la comisión de un delito por una persona física integrante de la organización empresarial, pero que al tiempo es relevante determinar que el delito cometido por la persona física ha sido posible gracias a la «ausencia de una cultura de respeto al derecho» por parte de la persona jurídica, lo que se manifiesta en una actuación propia de la empresa en negativo por la inexistencia en la corporación empresarial de medidas de prevención, vigilancia y control adecuadas que eviten la comisión de delitos, y que se concretan en las denominadas «compliance» o «modelos de cumplimiento». El núcleo de la responsabilidad de la persona jurídica estaría por la tanto en la inexistencia de controles que evidencien una «cultura corporativa de respeto a la ley», una «cultura ética empresarial» o una «cultura de cumplimiento», informadora de los mecanismos de prevención de la comisión de delitos en su seno.

Esto ha sido criticado por la doctrina, en cuanto se utilizan referencias conceptuales ajenas al texto legal, cuyo significado aun se encuentra en proceso de construcción, tales como «cultura ética empresarial», «defecto de organización», o «cultura de cumplimiento». Y tales conceptos pueden expresarse como un desiderátum de política empresarial, pero no como elementos integrantes del tipo penal. DEL ROSAL COBO, señala que lo que en realidad parece querer el legislador del Código Penal es «premiar con la exención de responsabilidad criminal a las empresas que han invertido en prevención, promoviendo escenarios idóneos donde es

difícil que se comentan delitos, presumiendo que, en efecto, se han invertido en prevención, siempre que se cumplan os requerimientos establecidos en el Código Penal»<sup>11</sup>.

Para los magistrados del voto particular, los presupuestos específicos de la responsabilidad penal de las personas jurídicas son los que expresamente define el legislador en el art. 31 bis, letras a) y b) del párrafo primero, sin que la falta de cultura ética empresarial manifestada en la ausencia de medidas de control y prevención adecuadas puedan configurarse como un elemento objetivo del tipo. Y no se trata —dicen— de que la responsabilidad penal de la persona jurídica tenga naturaleza objetiva como se afirma por la mayoría —por cuanto la persona jurídica es culpable—, pero es una culpabilidad que la infiere el legislador del hecho de permitir que sus representante legales cometan un acto delictivo con beneficio para la entidad, es decir que la culpabilidad penal se fundamenta aquí en los principios generales de culpa *in eligiendo*, *culpa in vigilando* o incluso si se quiere profundizar más —se dice—, una *culpa in constituendo* o una *culpa in instruendo*.

Estas distintas posiciones desde la perspectiva dogmática no son intrascendentes, sino que tienen importantes consecuencias prácticas desde la perspectiva de los derechos y garantías constitucionales propias del proceso penal, fundamentalmente el derecho a la tutela judicial efectiva y a la presunción de inocencia que según el Alto Tribunal ampararían por igual a la persona jurídica y a la persona física.

Así, siguiendo el esquema dogmático de la sentencia, la consecuencia fundamental es que la acusación debe probar primero el presupuesto previo de la responsabilidad penal de la persona jurídica cual es la comisión de un delito por la persona física incardinada en la organización empresarial, para a continuación probar la ausencia de controles corporativos adecuados que en su caso hubieran podido contribuir a evitar la comisión del delito, pues «*la acusación ha de ver lógicamente obligada, para sentar los requisitos fácticos necesarios en orden a calificar a la persona jurídica como responsable, a afirmar la inexistencia de tales controles, no tendría sentido dispensarla de*

---

<sup>11</sup> DEL ROSAL BLANCO, «Sobre los elementos estructurales de la responsabilidad penal de las personas jurídicas: reflexiones sobre las SSTC 154/2016 y 221/2016 y sobre la Circular núm. 1/2016 de la Fiscalía General de Estado». *Diario La Ley*, n.º 8732, sección doctrina, 1 de abril de 2016, Ref. D-133, Editorial La Ley.

*la acreditación de semejante extremo esencial para la prosperabilidad de su pretensión»*

En el caso de mantenerse la posición del voto discrepante, a la acusación sólo le correspondería probar la concurrencia de los elementos típicos recogidos en los apartados a) y b) del número 1 del art. 31 bis, pero *«no le corresponde probar en cada supuesto enjuiciado un presupuesto de tipicidad tan evanescente y negativo como es demostrar que el delito ha sido facilitado por la ausencia de una cultura de respeto al Derecho en el seno de la persona jurídica afectada»*.

La Fiscalía coincide con esta tesis. Dado que estamos ante una responsabilidad vicarial o por transferencia, la clausula de exención en cuanto excluyente de la punibilidad, debe ser probada por la persona jurídica, que será la que tenga que acreditar que los modelos de organización y gestión cumplían las condiciones y requisitos legales, dándose una verdadera cultura de cumplimiento de la legalidad.

A la vista de cuánto hemos expuesto, lo que si podemos afirmar es que aun estamos lejos de haber construido un estatuto adecuado de la responsabilidad penal de la persona jurídica. El Tribunal Supremo no ha sido capaz de cumplir la función nomofiláctica y de unificación doctrinal que pretendía, generando mayor confusión en el aplicador del derecho que se encuentra no sólo con dos sino con tres posibles interpretaciones de la norma jurídica: la de la sentencia, la del voto discrepante y la de la Fiscalía. En este sentido, falta aun un debate doctrinal asentado en nuestro país en orden a conocer qué principios y derechos constitucionales propios de los ciudadanos son aplicables a las personas jurídicas. Afirmar sin más que todos los derechos y garantías constitucionales amparan a la persona jurídica en la misma forma que a la persona física, no está tan claro, ni por referencia al derecho comparado, ni por referencia al derecho propio.

#### ***4.2.3. Beneficio directo o indirecto de la persona jurídica.***

El art. 31 bis original exigía que la conducta de la persona física, en los dos títulos de imputación, se hubiera realizado en nombre o por cuenta de la persona jurídica y en «su provecho». Esta última expresión suscitó dudas, pues de un lado se dudaba sobre si era exigible la efectiva constatación del beneficio y de otra, si ese beneficio debía ser necesariamente económico.

La sustitución en la L.O.1/2015 del término provecho por el de «beneficio directo o indirecto», despeja las dudas en favor de la interpretación lata que no exige un resultado, al tiempo que permite extender la responsabilidad de la persona jurídica a aquellas entidades cuyo objeto social no persigue intereses estrictamente económicos (ahorro de costes, beneficios estratégicos, intangibles o reputacionales).

#### **4.2.4. Régimen de exención: programas de cumplimiento.**

Son los apartados 2, 3, 4 y 5 del art. 31 bis los que contemplan la regulación de los programas de cumplimiento normativo, denominados así por haber tomado el nombre prestado de una traducción casi literal del Decreto Legislativo 231/2011 italiano. Estos programas de cumplimiento —a diferencia del primitivo texto de 2010 que los concebía como atenuantes (art. 31 bis 4 d)—, se configuran ahora como una eximente, lo que refuerza su incorporación al mundo empresarial, pues con anterioridad la consideración como mera atenuante planteaba serias dudas a las empresas sobre los beneficios que pudieran reportarles su asunción.

Ello no obstante, para que pueda operar esta eximente, se hace preciso el cumplimiento de una serie de condiciones que se recogen en el apartado 2 del art. 31 bis:

*«1.ª el órgano de administración ha adoptado y ejecutado con eficacia, antes de la comisión del delito, modelos de organización y gestión que incluyen las medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir delitos de la misma naturaleza o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión;*

*2.ª la supervisión del funcionamiento y del cumplimiento del modelo de prevención implantado ha sido confiada a un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control o que tenga encomendada legalmente la función de supervisar la eficacia de los controles internos de la persona jurídica;*

*3.ª los autores individuales han cometido el delito eludiendo fraudulentamente los modelos de organización y de prevención y*

*4.ª no se ha producido una omisión o un ejercicio insuficiente de sus funciones de supervisión, vigilancia y control por parte del órgano al que se refiere la condición 2.ª»*

Es decir:

- a) Debe haberse implantado un modelo de organización y gestión eficaz,** que incluya medidas de vigilancia y control

idóneos para prevenir delitos o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión. Ello implica como punto de partida, que el modelo de organización cumpla con los requisitos que exige el art. 31 bis 5, a los que después nos referiremos.

- b) **Se debe haber constituido un órgano dentro de la persona jurídica, con poderes autónomos** al que le corresponde la supervisión del funcionamiento y cumplimiento del modelo de prevención, también denominado oficial de cumplimiento o *compliance officer*. Ello no obstante, en el caso de personas jurídicas de pequeñas dimensiones (esto es, que presenten cuenta de pérdidas y ganancias abreviada), tales funciones pueden asumirse directamente por el órgano de administración (art. 31 bis 3)
- c) **La comisión del delito por la persona física ha debido ser accidental para la persona jurídica, en el sentido de que se ha producido eludiendo fraudulentamente los modelos de organización y de prevención implantados.** Debe observarse sin embargo, que esta condición es sólo aplicable para el caso de que el delito fuera cometido por aquellos empleados que consideramos como personas vértice en la organización, esto es, los que ostentan la condición de administradores de hecho o de derecho, pues en el caso de los empleados subordinados, basta para la exención haber implantado el modelo adecuado (art. 31 bis, 4).

Por último, el órgano de control nombrado ha debido cumplir sus funciones de supervisión, vigilancia y control de forma suficiente.

#### **4.2.5. Requisitos que deben cumplir los programas de cumplimiento.**

Como hemos señalado anteriormente, para que pueda operar la exención que prevé el art. 31 bis, es preciso que el modelo de organización y gestión adoptado por la persona jurídica sea eficaz, esto es, que tenga la potencialidad suficiente de prevención de los delitos o que al menos sea capaz de reducir significativamente el riesgo de su comisión. Ello a su vez implica que deban cumplirse unos requisitos mínimos en estos programas, que son los que enumera el art. 31 bis cinco. A su vez, si analizamos estos requisitos, veremos que los cuatro primeros se dirigen claramente a la detección de riesgos, en tanto que los dos últimos llaman a la reacción frente a los riesgos e incumplimientos.

Siguiendo el orden del precepto, los requisitos que deben cumplirse son:

**a) Deben identificarse las actividades en cuyo ámbito pueden ser cometidos los delitos que deben ser prevenidos.**

Por tanto, estos programas deben ser claros, precisos y eficaces, realizando el mapa de riesgos penales en cuyo ámbito pueden ser cometidos los delitos.

Es por ello que no basta cualquier programa, dado que deben estar adaptados a la realidad de la empresa y a sus concretos riesgos. Ello lo decimos, porque no es infrecuente en la práctica de otros países, que para reducir costes las compañías se limiten a copiar los programas elaborados por otras, incluso pertenecientes a sectores industriales o comerciales diferentes. Esta práctica —a juicio de la Fiscalía<sup>12</sup>—, suscita serias reservas sobre la propia idoneidad del modelo y lo que es peor, sobre el «compromiso de la empresa en la prevención de conductas delictivas». Además advierte Fiscalía que las certificaciones sobre la idoneidad expedidas por empresas, corporaciones o asociaciones evaluadoras y certificadoras, mediante las que se manifiesta que un modelo cumple las condiciones y requisitos legales, podrán apreciarse como un elemento adicional más de su observancia pero en modo alguno acreditan la eficacia del programa, ni sustituyen la valoración que de manera exclusiva compete al órgano judicial.

En el ámbito de lo público, si se trata de imponer determinadas obligaciones de actuación y códigos éticos adecuados, no podemos perder de vista que los principios contenidos en los artículos 52, 53 y 54 del TREBEP —que son los principios éticos y de conducta—, aparecen como plenamente aplicables a las sociedades mercantiles del sector público por disponerlo así su Disposición Adicional segunda, lo que supone unas exigencias propias para todos los empleados públicos, que deberán ser tenidas en cuenta en los programas de cumplimiento.

**b) Estos programas además, deben establecer protocolos y procedimientos de formación de la voluntad de la persona jurídica, de adopción y de ejecución de decisiones.**

---

<sup>12</sup> Circular 1/2016.

La Fiscalía en su circular, nos da un primer criterio para entender este condicionante: «*Tales procedimientos deben garantizar altos estándares éticos, de manera singular en la contratación y promoción de directivos y en el nombramiento de los miembros de los órganos de administración. Además de la obligación de atender a los criterios de idoneidad fijados por la normativa sectorial y, en defecto de tales criterios, la persona jurídica debe tener muy en consideración la trayectoria profesional del aspirante y rechazar a quienes, por sus antecedentes carezcan de la idoneidad exigible*». E insiste, dando la siguiente pauta exegética a los Fiscales en que «*La mejor vía de prevención de estas conductas, es la adecuada selección de directivos y empleados*», considerando en sentido negativo que «*el mantenimiento en el cargo de un administrador o directivo que ha sido sometido a un procedimiento penal en el que la sanción del delito ha quedado acreditada, desdibuja un pretendido compromiso ético*».

Llamamos la atención sobre la carga de profundidad que para el sector público supone tanto este requisito como la interpretación que del mismo realiza la Fiscalía General del Estado. Todos conocemos que una de las razones que en muchos casos ha llevado a la creación de Sociedades mercantiles públicas ha sido la de huir de la normativa de función pública, como una forma concreta de huida del derecho administrativo. Esto ha propiciado que no en todos los casos hayan sido respetadas las exigencias constitucionales que dimanarían de los artículos 23 y 103 de la Constitución en el acceso al empleo público. Y aun cuando este problema parece estar en principio en vías de solución a la vista de lo señalado en la Disposición Adicional primera del TREBEP, que obliga en la selección del personal de las Sociedades Anónimas a respetar los principios contenidos en el art. 55, —debiendo garantizarse en todo caso el acceso conforme a los principios de igualdad, mérito y capacidad, así como publicidad de las convocatorias y de sus bases, con transparencia, imparcialidad, objetividad y profesionalidad de los miembros de los órganos de selección—, es lo cierto que estas nuevas exigencias, conllevan a que por una elemental prudencia, las guías de cumplimiento incluyeran no sólo el compromiso de acceso conforme a estos principios, sino al tiempo los requisitos generales que impone el art. 56.1.d), no pudiendo acceder a estas Sociedades del Sector Público aquellos que hubieran sido «*separados mediante expediente disciplinario del servicio de cualquiera de las Administraciones Públicas o de los órganos constitucionales o estatutarios de las Comunidades Autónomas*» o se hallaren «*en inhabilitación absoluta o especial para empleos o cargos públicos por resolución judicial, para el acceso al cuerpo o escala de funcionario, o para ejercer funciones similares a las que desempe-*

ñaban en el caso del personal laboral, en el que hubiese sido separado o inhabilitado».

**c) El tercer lugar, se exige disponer de recursos financieros adecuados para impedir la comisión de los delitos que deben ser prevenidos.**

Ello sin duda exige inversión, y una adecuada justificación de los gastos realizados en este ámbito, lo que puede resultar difícil en tiempos de crisis económica como la presente.

**d) El cuarto requisito también incardinable en el ámbito de la detección de los riesgos, es incluir en estos programas la obligación de los empleados de informar de posibles riesgos e incumplimientos al organismo encargado de vigilar el funcionamiento y observancia del modelo de prevención.**

Esto tiene sus complicaciones en el ámbito del sector público, fundamentalmente por lo inédito del supuesto. Es cierto que algunas Administraciones Públicas cuentan con buzones abiertos para que los ciudadanos puedan comunicar quejas y sugerencias (Andalucía, Asturias, Valencia...), pero estos «buzones del ciudadano», distan mucho de ser auténticos «canales de denuncia», pues sus objetivos son diferentes. En el caso de los buzones su objetivo es favorecer la participación ciudadana, y su creación no representa ningún compromiso para la Administración Pública. Sin embargo, en el caso de los canales la queja genera el compromiso de investigar los hechos reportados, sancionarlos en su caso, y proteger al denunciante, y su objetivo sería mejorar la eficacia de las Administraciones Públicas asegurando el respeto de la legalidad<sup>13</sup>.

A ello se añade que en el caso concreto de las sociedades mercantiles deben compatibilizarse y no confundirse la instauración de estos canales de denuncia con los principios de conducta de los empleados públicos que se recogen en el art. 54 TREBEP, de directa aplicación a las Sociedades Mercantiles por disponerlo así la Disposición adicional primera de la norma. Así, el mencionado art. 54.10 nos hace plantearnos si es deducible de su contenido la existencia de una obligación del funcionario de denuncia de las irregu-

---

<sup>13</sup> Naciones Unidas, o la OLAF ya disponen de mecanismos de este tipo. Asimismo algunos países como EEUU, Australia, Reino Unido e Italia disponen de legislación en orden a proteger a los denunciantes de irregularidades cometidas en el seno de las Administraciones Públicas. Sólo EEUU las incentiva mediante recompensas económicas.

laridades que pudiera detectar, y ello sin perjuicio de la obligación general que dimana de lo dispuesto en el art. 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, pues señala que:

*«10. Pondrán en conocimiento de sus superiores o de los órganos competentes las propuestas que consideren adecuadas para mejorar el desarrollo de las funciones de la unidad en la que estén destinados. A estos efectos se podrá prever la creación de la instancia adecuada competente para centralizar la recepción de las propuestas de los empleados públicos o administrados que sirvan para mejorar la eficacia en el servicio.»*

A la vista del mismo, parece difícil argumentar que este precepto impone al empleado público una obligación de denuncia pues se refiere a mejoras. Sin embargo algunas comunidades autónomas ya han dado pasos en este sentido, imponiendo normativamente o desde arriba la obligación de los empleados públicos de informar sobre los posibles incumplimientos. Nos referimos a la Ley 14/2008 de 5 de noviembre de la Oficina Antifraude de Cataluña, cuyo art. 16.4 impone a las autoridades y los directores o responsables de oficinas públicas, organismos públicos y, en general, «todos los que cumplen funciones públicas o llevan a cabo su trabajo en entidades u organismos públicos» el deber de comunicar a la Oficina Antifraude los hechos que detecten y pudieran ser considerados constitutivos de corrupción o conductas fraudulentas o ilegales. En similares términos el proyecto de Decreto por el que se crea la Oficina para la Prevención de la Corrupción en la comunidad autónoma de Andalucía. El problema será compatibilizar la obligación normativa con la impuesta en los programas de cumplimiento.

De otro lado, para instaurar este deber de información de forma efectiva es preciso que la sociedad cuente con una regulación protectora del denunciante (*whistleblower*), que permita informar sobre los incumplimientos detectados, pero garantizando la confidencialidad para alejar así el miedo a sufrir represalias.

**e) El quinto requisito pertenece ya al campo de la reacción: es necesario establecer un régimen disciplinario que sancione el incumplimiento de las medidas adoptadas en el modelo.**

La importancia de esta condición no nos debe pasar desapercibida. Si en un principio las *compliance* están pensadas como exención penal para las faltas más graves, es obvio, que si se obliga a establecer un régimen sancionador en los programas de cumplimiento, es porque estas *guide lines* no se deben constreñir al estricto

campo de la actividades penales, debiendo contemplarse conductas infractoras que afectan a ámbitos mercantiles y administrativos.

En este sentido, tanto la Fiscalía General como el Tribunal Supremo invocan la necesaria existencia de una «cultura ética empresarial», o «cultura corporativa de respeto a la ley», que nos traslada a un concepto mucho más amplio que la mera prevención delictual. Así, la Circular 1/2016 de la Fiscalía expresamente reseña que:

*«En puridad, los modelos de organización y gestión o corporate compliance programs no tienen por objeto evitar la sanción penal de la empresa sino promover una verdadera cultura ética empresarial. La empresa debe contar con un modelo para cumplir con la legalidad en general y, por supuesto, con la legalidad penal pero no solo con ella, único contenido que el Legislador de 2015 expresamente impone a los modelos de organización y gestión, que todavía restringe más al limitar esa suerte de compliance penal a los «delitos de la misma naturaleza».*

Incluso a más, proponen que estos programas de cumplimiento se expandan a los campos de la legislación administrativa y mercantil:

*«Lo que no resulta tan plausible es que sea el Legislador penal quien, mediante una regulación necesariamente insuficiente de los requisitos que han de cumplir los programas normativos, haya asumido una tarea más propia del ámbito administrativo. Los programas comportan exigencias de naturaleza societaria, propia estructura orgánica corporativa, requieren un alto grado de desarrollo y tienen una evidente finalidad preventiva, razones que deberían haber llevado esta regulación a la correspondiente legislación mercantil, a la que el juez pudiera acudir para valorar la existencia en la empresa de una organización adecuada para prevenir delitos, de modo similar a como ocurre con la normativa de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo (Ley 10/2010 y Real Decreto 304/2014)».*

Por eso, la circular termina fijando como pauta interpretativa para todos los fiscales, la necesidad de que comprueben que los modelos de organización y gestión no solo tienen por objeto evitar la sanción penal de la empresa sino promover una verdadera cultura ética empresarial. A más: considera relevante, a los efectos de deducir la voluntad de cumplimiento de la corporación, conocer si la empresa en cuestión ha sido sancionada en vía administrativa (infracciones medioambientales, contra la Hacienda Pública o la Seguridad Social, en materia de prevención del blanqueo, de ordenación y disciplina del mercado de valores...). Y es que en muchas ocasiones, las infracciones administrativas son la antesala del delito.

Piénsese en el caso de los delitos medioambientales, y sin ir más lejos en una empresa que hace vertidos ilegales, que pueden derivar perfectamente desde el ilícito administrativo al ilícito penal. Parece así razonable y hasta necesario, que el *compliance* sea completo, y no un mero escudo penal.

**f) Por último, se exige como requisito la obligación de la persona jurídica de verificar periódicamente la eficacia del modelo.**

Aunque el texto no establece plazo ni procedimiento alguno de revisión, un adecuado modelo de organización debe contemplarlos expresamente. Lo importante es tener en cuenta que se demanda a las personas jurídicas un verdadero compromiso con la ética y la legalidad, y esto exige que por parte de la mismas se lleven a cabo todas las actuaciones que demande la diligencia de un ordenado y leal empresario, ya sea verificando los modelos regularmente, ya sea revisándolos tras la comisión de delito, ya sea restituyendo o reparando inmediatamente el daño causado o colaborando activamente con las investigaciones en marcha. En sentido contrario a la diligencia ética operaría la ocultación, o actitudes obstructivas o no colaborativas con la justicia.

**4.2.6. El oficial de cumplimiento (*compliance officer*).**

Debe hacerse por último una referencia a la segunda condición del apartado 2 del art. 31 bis, en cuanto atribuye la supervisión del modelo de prevención de delitos o a un órgano específico de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control, que deberá ser creado al efecto. Ello no obstante, y aun cuando se habla de órgano de la empresa, son ya muchos los despachos de abogados que ofrecen este servicio, siendo así que esta contratación externa puede generar ciertas suspicacias en la empresa y no tiene la ventaja del contacto diario con el funcionamiento de la corporación que si ofrece la creación de un órgano interno expresamente creado al efecto. En cualquier caso, insistimos en que esta exigencia es sólo predicable de las personas jurídicas que no sean consideradas de pequeñas dimensiones conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del art. 31 bis.

Si importa resaltar su especial posición en relación con la responsabilidad penal propia y de la persona jurídica. Por un lado, el oficial de cumplimiento puede con su actuación delictiva transferir la responsabilidad penal a la persona jurídica, puesto que debe incluirse entre las personas que ostentan facultades de organización y control dentro de la misma. Por otro, omitir gravemente el con-

trol del subordinado puede llevarle a ser él mismo penalmente responsable del delito cometido por el subordinado. Por lo tanto, puede decirse que el *compliance officer*, tiene una importante exposición al riesgo penal, lo que exigirá que en sus actuaciones adopte una posición pro-activa en el ejercicio de sus funciones («*ejercicio suficiente*» dice la norma).

Por último, centrándonos en el ámbito de lo público creemos que esta figura puede ocasionar distorsiones o solapamientos no sólo con las asesorías jurídicas de las distintas entidades caso de que estén encomendadas a funcionarios públicos<sup>14</sup>, sino también con el control y fiscalización internos, con lo que las posiciones deben estar muy bien definidas.

## 5. EPÍLOGO. LA NECESARIA APLICACIÓN DE OTRAS POLÍTICAS PÚBLICAS EN LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN EN EL SECTOR PÚBLICO

La reforma introducida en los delitos contra la Administración Pública por la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, en el Código Penal, que ha sido objeto de análisis, forma parte de un bloque de medidas adoptadas por nuestro legislador en la lucha contra la corrupción. Sin duda, la parte más positiva y novedosa de esta norma ha sido la que permite incluir el concepto de prevención dentro del Código Penal, a través de la previsión de los programas de cumplimiento.

Y es que el lema que se ha instaurado en los últimos años en nuestro país ha sido el de «*huida al derecho penal*», en forma paralela a como ha operado la «*huida del derecho administrativo*». La política criminal de los últimos años se ha caracterizado por una desbordante expansión de la legislación penal, que ha ido copando ámbitos de actuación tradicionalmente reservados al derecho administrativo, pero también al civil y al mercantil.

Ocurre que no siempre la política criminal es el más eficaz antídoto frente a los conflictos, y tampoco lo es frente a la corrupción, en cuanto que última ratio de actuación. Judicializar en la vía penal determinadas actuaciones que podrían perfectamente sancionarse administrativamente supone en muchos casos ralentizar la respuesta del sistema frente a actuaciones corruptas. Nuestro sistema de justi-

---

<sup>14</sup> Vgr. Convenios de asistencia jurídica de la Abogacía del Estado con sociedades mercantiles.

cia avanza con menor rapidez que cualquier otro fenómeno de delincuencia; los procedimientos penales son obsoletos (aun está pendiente la reforma de la Ley de Enjuiciamiento criminal); y en muchos casos los tipos penales están anticuados (el mejor ejemplo lo tenemos en la modificación que se ha realizado de la malversación). En este sentido, el orden contencioso administrativo, permite en muchos casos una mayor operatividad dado que parte de actuaciones sancionadoras administrativas a revisar y cuenta con órganos especializados en el conocimiento de las estructuras dogmáticas administrativas<sup>15</sup>. De otro lado, una investigación penal genera una alarma social que se aprovecha por algunos medios de comunicación para emitir juicios paralelos que muchas veces no se ven correspondidos por los resultados escrutados a luz del Derecho y del necesario respeto de los derechos fundamentales de los ciudadanos.

En estas circunstancias, lo que el ciudadano percibe es la existencia de una exasperante lentitud en las investigaciones, al tiempo que aparece en muchas ocasiones defraudado ante las erróneas expectativas generadas por los medios de comunicación, lo que peligrosamente puede llevar a resquebrajar la confianza en el funcionamiento de las instituciones públicas<sup>16</sup>.

Parece así más saludable ir al origen del problema y prevenir conductas antes que afrontar el conflicto en su recta final cuando la comisión del delito es una realidad, de ahí que la reforma operada merezca la más favorable acogida, al combinar medidas represivas con otras de corte preventivo. En este mismo sentido, nos parece muy acertado el establecimiento de medidas tales como la prohibición de contratar, la pérdida de la posibilidad de obtención de subvenciones, beneficios fiscales o de la Seguridad Social para aquellas empresas que no guardan la debida cultura de respeto a la legalidad establecida.

---

<sup>15</sup> La doctrina administrativa hace tiempo que viene mostrando su preocupación por los problemas que plantea el adecuado enjuiciamiento de los delitos tipificados mediante normas en blanco. Así, nos remitimos a las conclusiones del Seminario de La Magdalena sobre reforma de la jurisdicción contencioso-administrativa, 1996, publicada en la *Revista de Administración Pública* n.º 141, así como a las del Seminario sobre Responsabilidad Penal y Administraciones Locales, 2009. Imprescindible también el trabajo de Lozano Cutanda, en *Memorial para la Reforma del Estado. Estudios en homenaje al profesor Muñoz Machado (III)*.

<sup>16</sup> En este sentido, Quintero Olivares, en artículo escrito al diario *El País* titulado «La prevaricación vulgarizada» (Tribuna, 5/7/2016), señalando que «No corresponde al incontrolable Tribunal de los medios establecer lo que es prevaricar al margen del Derecho».

## 6. BIBLIOGRAFÍA

- BACIGALUPO, Silvina «Prevención de la corrupción en los negocios y en el sector público: bueno gobierno y transparencia» (pp. 435-450). Obra colectiva: VILLORIA MENDIETA, Manuel; GIMENO FELIÚ, José M.<sup>a</sup>; TEJEDOR BIELSA, julio (directores): *La corrupción en España: ámbitos, causas y remedios jurídicos*. Atelier (2016).
- DEL ROSAL BLANCO, «Sobre los elementos estructurales de la responsabilidad penal de las personas jurídicas: reflexiones sobre las SSTs 154/2016 y 221/2016 y sobre la Circular núm. 1/2016 de la Fiscalía General del Estado». *Diario La Ley*, núm. 8732, Sección doctrina, 1 de abril de 2016, Ref. D-133 Editorial La Ley.
- GARCÍA-MORENO, Beatriz, «Whistleblowing como forma de prevención de la corrupción en la administración pública», pp. 43-60. Obra colectiva: NIETO MARTÍN, Adán; MAROTO CALATAYUD, Manuel (directores, «*Public Compliance: Prevención de la corrupción en administraciones públicas y partidos políticos*». Universidad de Castilla-La Mancha; Tirant lo Blanch (2014).
- GÓMEZ RIVERO, Carmen, «*La actuación de los administradores públicos ajustada a los principios de buen gobierno: responsabilidad penal*». XVII Jornadas de estudio del Gabinete Jurídico de la Junta de Andalucía, celebradas bajo el título «Buen gobierno y gobierno corporativo en la Administración Pública y sus sociedades instrumentales» (coord. Faya Barrios, Antonio) (2015).
- JAREÑO LEAL, M.<sup>a</sup> Ángeles, «Los delitos contra la Administración y la contratación pública: reformas legislativas y aplicación jurisprudencial», pp. 517-535. Obra colectiva: VILLORIA MENDIETA, Manuel; GIMENO FELIÚ, José M.<sup>a</sup>; TEJEDOR BIELSA, julio (directores): «*La corrupción en España: ámbitos, causas y remedios jurídicos*». Atelier (2016).
- MAYOR GÓMEZ, Roberto. «Los delitos de corrupción en el ámbito de la Administración Pública: la reforma del Código Penal introducida por la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, y la necesaria aplicación de otras políticas públicas en la lucha contra la corrupción en la Administración Pública Española», *Gabilex*, n.º 4, 2015.
- NIETO MARTÍN, Adán, «De la Ética Pública al Public Compliance: sobre la prevención de la corrupción en las administraciones

- públicas», pp. 17-42. Obra colectiva: NIETO MARTÍN, Adán; MAROTO CALATAYUD, Manuel (directores), «*Public Compliance: Prevención de la corrupción en administraciones públicas y partidos políticos*». Universidad de Castilla-La Mancha; Tirant lo Blanch (2014).
- OTERO GONZÁLEZ, Pilar, «Los nuevos delitos de corrupción en los negocios tras la reforma penal por L.O. 1/2015 (análisis de cuestiones concretas de los arts. 286 bis y 286 ter CP)», pp. 451-492. Obra colectiva: VILLORIA MENDIETA, Manuel; GIMENO FELIÚ, José M.<sup>a</sup>; TEJEDOR BIELSA, julio (directores): *La corrupción en España: ámbitos, causas y remedios jurídicos*. Atelier (2016).
- RODRÍGUEZ RAMOS, Sobre la culpabilidad de las personas jurídicas (Al hilo de las SSTs 514/2015, 154 y 221/2016). *Diario La Ley*, n.º 8766, Sección Doctrina, 20 de Mayo de 2016, Ref. D-210, Editorial La Ley.
- VEGAS AGUILAR, Juan Carlos; HERNÁNDEZ SÁNCHEZ, Francisco E.; IZQUIERDO GARCÍA, Fernando. «Los Programas de Prevención del Delito para las Personas Jurídicas a raíz de la 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». *Diario La Ley*, n.º 8664, Sección Tribuna, 14 de Diciembre de 2015, Ref. D-467, Editorial La Ley.
- VILLEGAS GARCÍA, María Ángeles. «Hacia un modelo de autorresponsabilidad de las personas jurídicas. La STS (Pleno de la Sala de lo Penal) 154/2016, de 29 de febrero». *Diario La Ley*, n.º 8721, Sección Doctrina, 14 de Marzo de 2016, Ref. D-106, Editorial La Ley.
- TIEDEMANN, KLAUS, «*Responsabilidad penal de las personas jurídicas*». Coord. HURTADO POZO, José, 1997, (pp. 97-126). Consulta dialnet; Web: [https://www.unifr.ch/ddp1/derechopenal/anuario/an\\_1996\\_07.pdf](https://www.unifr.ch/ddp1/derechopenal/anuario/an_1996_07.pdf)

## Los peajes de la autonomía universitaria

---

**Javier de Diego Alonso**

Auditor del Consejo de Cuentas de Castilla y León

### RESUMEN

La autonomía universitaria consagrada a nivel constitucional, jurisprudencialmente configurada y legalmente desarrollada, constituye la piedra angular sobre la que reposa el funcionamiento de las Universidades Públicas.

En la literatura jurídica podemos encontrar voces de gran prestigio que, fundamentalmente desde el mundo académico, han defendido a capa y espada este derecho, invocando los múltiples beneficios que derivan de su ejercicio. En este artículo, haciendo bueno el dicho de que no es oro todo lo que reluce, y partiendo fundamentalmente de los informes del Tribunal de Cuentas y los OCEX, se abordan algunos de los problemas que son consecuencia directa, en mayor o menor medida, de la autonomía universitaria y de la distribución de competencias diseñada por el legislador estatal para su salvaguarda. Problemas, que con independencia de la protección constitucional que se le otorga a su contenido, deberían hacer reflexionar al legislador estatal, si nos encontramos ante excesos y peajes ocasionales que deben ser soportados por la sociedad a la que sirven las Universidades o si, por el contrario, deben servir de fundamento para revisar la extensión y el alcance de autonomía universitaria.

**PALABRAS CLAVE:** Autonomía universitaria, autonomía presupuestaria, contabilidad de costes, disciplina fiscal, carga docente

### ABSTRACT

*The university autonomy confirmed to constitutional level, jurisprudentially formed and legally developed, constitutes the cornerstone on which rests the functioning of the Public Universities. In the juridical literature we can find voices of great prestige that, fundamentally from the academic world, have defended to*

*tooth and nail this right invoking the multiple benefits that derive from its exercise. In this article, making good the saying of which all that glitters is not gold, and departing fundamentally from the reports of the Spanish Court of Auditors and the OCEX, there are approached some of the problems that are a direct consequence, to greater or lesser degrees, of the university autonomy and of the distribution of powers designed by the state legislator for its safeguard. Problems, regardless of the constitutional protection given to its content, should make think over to the state legislator; whether we are faced with occasional excesses and tolls that must be supported by society or whether, instead, they should serve as a basis to assess the extent and scope of university autonomy.*

**KEYWORDS:** *university autonomy, budgetary autonomy, cost accounting, fiscal discipline, teaching load.*

## ÍNDICE

1. **Autonomía de las universidades. Problemas a raíz de su configuración, delimitación y ejercicio.**—2. **Autonomía presupuestaria. Exclusión de los sectores público estatal y autonómico.**—3. **Falta de uniformidad de estructuras presupuestarias y de normas presupuestarias y contables.**—4. **Deficiencias en la actividad y en la regulación del control interno universitario.**—5. **Inconsistencias entre la LOU y la LOEPSF que perjudican la disciplina fiscal universitaria y autonómica.**—6. **Precios de las matrículas y modelos de financiación desconectados de los costes de prestación del servicio.**—7. **Creación innecesaria de entidades dependientes y rigidez a efectos de su supresión.**—8. **Ausencia de control horario y carga docente no graduada en función de la actividad investigadora:** 8.1. Dedicación del profesorado y sistema de control horario. 8.2. Carga docente.—9. **Retribuciones carentes de cobertura legal:** 9.1. Premios, gratificaciones e incentivos a la jubilación sin soporte legal. 9.2. Complementos retributivos ilegales. 9.3. Incrementos retributivos por encima de los límites de las LPGE. 9.4. Consecuencias de las vulneraciones legislativas. Posición ICEX.—10. **Conclusiones.**—11. **Adenda.**—12. **Bibliografía**

### 1. AUTONOMÍA DE LAS UNIVERSIDADES. PROBLEMAS A RAÍZ DE SU CONFIGURACIÓN, DELIMITACIÓN Y EJERCICIO

La Constitución española de 1978 en su artículo 27.10 «reconoció la autonomía de las Universidades en los términos que la Ley establezca» modificando sustancialmente el tradicional régimen jurídico administrativo centralista de la universidad española. A partir de esa exigencia constitucional, la Ley 11/1983 de Reforma Universitaria (LRU) vino, de una parte, a cimentar la autonomía de las universidades en el principio de la libertad académica, comprensivo de las

libertades de cátedra, de investigación y de estudio (art. 2.1), y de otra, y con fundamento en esa autonomía, a reservar una parte importante de las competencias en favor de las propias Universidades (art. 3.2).

A la luz de esa regulación, el Tribunal Constitucional, a partir de numerosas Sentencias<sup>1</sup> concretó y delimitó el significado y el alcance de la autonomía universitaria. Así, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, la autonomía universitaria se configuró como un derecho fundamental de configuración legal, en el que por imperativo de la norma constitucional corresponde al legislador estatal precisar y desarrollar esa autonomía, determinando y reconociendo a las Universidades las facultades precisas que aseguren la libertad académica.

Asimismo, el Alto Tribunal, en coherencia con sus planteamientos previos, argumentó que la autonomía universitaria, en tanto derecho fundamental, tenía un contenido esencial (art. 53.1 CE), que no podía ser rebasado o desconocido por el legislador estatal, introduciendo sometimientos y limitaciones que convirtieran esa autonomía en una simple proclamación teórica<sup>2</sup>. Para evitar esta deriva, el Tribunal identificó ese contenido esencial con las potestades enumeradas de forma sucesiva por el art. 3.2 de la LRU, basando su argumentación en que esa concreción no había sido cuestionada y, en que, además, no advertía infracción constitucional alguna por insuficiente atribución de poderes a las universidades para hacer efectiva y real su autonomía (Sentencia 106/1990). Este bloqueo de las competencias universitarias por la jurisprudencia constitucional, como no podía ser de otro modo, ha condicionado, en gran medida, la ulterior normativa estatal y

---

<sup>1</sup> Sentencias 26/1987, 55/1989, 106/1990, 187/1991, 156/1994 y 75/1997.

<sup>2</sup> Como señalan SOUVIRÓN MORENILLA, J.M y PALENCIA HERREJÓN, F. (2002) la opción por considerar la autonomía universitaria como un derecho fundamental y no como una garantía institucional, lejos de plantear consecuencias en un plano meramente teórico, iba a comportar significativos efectos en la futura actuación del legislador. Al conferirle un estatuto de derecho fundamental se condicionaba el desarrollo legislativo del mismo al respeto al contenido esencial. La actuación del legislador podía ser mucho más amplia en el supuesto que se reconociera en el enunciado del art. 27.10 de la Constitución una garantía institucional. A mi juicio, la consideración de la autonomía universitaria como garantía institucional habría sido mucho más operativa y beneficiosa para la Sociedad a la que prestan sus servicios las UUPP porque, de ese modo, habría sido más fácil para el legislador estatal, efectuar modificaciones normativas para adaptarse a los cambios económicos, políticos y sociales sobrevenidos y a los problemas derivados del reparto y ejercicio de competencias estatales, autonómicas y universitarias.

autonómica atinente a las Universidades Públicas (UUPP) y el uso y ejercicio que las universidades y CAs han hecho de las potestades atribuidas.

La postura del legislador estatal ha ido evolucionando a lo largo del tiempo. Al principio, y en la redacción inicial de la Ley Orgánica de Universidades (LOU), el legislador al identificar las facultades que integran la autonomía de las universidades (art. 2.2), prácticamente reprodujo las previstas en su antecedente legislativo, si bien, al mismo tiempo, trató de acotar su espacio competencial mediante la atribución a las CAs de otras competencias que, de una u otra forma, constriñeran las primigenias potestades universitarias. Posteriormente y, sobre todo, a partir de las reformas operadas en la LOU por el Real Decreto Ley 14/2012, de 20 de abril, de medidas urgentes de racionalización del gasto público en el ámbito educativo, se observa un giro hacia posiciones excesivamente respetuosas con la autonomía universitaria, ya que, de una parte, no se adapta la regulación universitaria a la legislación de estabilidad presupuestaria aprobada en paralelo y aplicable a las UUPP, y de otra, no se imponen límites concretos para al ejercicio de determinadas potestades universitarias.

Por su parte, las CAs, so pretexto de evitar las interferencias en la autonomía universitaria, no han ejercitado, en diversas ocasiones, las competencias que el legislador estatal les ha asignado. Así, las autonomías incumpliendo el papel de «tutela financiera» que les fue atribuido por el legislador estatal no han dictado las normas y procedimientos necesarios para acotar la actividad presupuestaria universitaria.

Por último, algunas UUPP, atrincheradas en una autonomía universitaria mal entendida, han adoptado pactos, convenios y acuerdos en beneficio de su personal, violando leyes estatales de general aplicación o en detrimento de la eficiencia en la prestación del servicio público que tienen encomendado.

En este artículo se trata de poner de manifiesto que la conjunción del bloque de potestades universitarias jurisprudencialmente garantizado, el ambivalente desarrollo posteriormente efectuado por el legislador estatal ( ora restringiendo ora venerando la autonomía universitaria), el inmovilismo y estatismo autonómico en determinadas materias, y la errónea utilización que algunas UUPP han hecho de las facultades integrantes de la autonomía universitaria, no han sido inocuos, y que han dado lugar a ano-

malías e irregularidades, que comprometen, a día de hoy y a futuro, la legalidad, eficacia y eficiencia que debe presidir, en todo momento, el funcionamiento de las UUPP y del sector público en su conjunto. Para ello, se parte de los informes de algunos OCEX relativos a las UUPP, y sobre todo, el del TCu de 2012, analizándose además de sus conclusiones, las recomendaciones propuestas por estas instituciones para dar respuesta a los problemas surgidos a raíz de la distribución de competencias efectuada por el legislador estatal entre CAs y UUPP y al deficiente uso que estas han hecho de las facultades y potestades otorgadas al amparo de ese reparto.

## 2. AUTONOMÍA PRESUPUESTARIA. EXCLUSIÓN DE LOS SECTORES PÚBLICO ESTATAL Y AUTONÓMICO

La LOU engloba dentro de las facultades que conforman la autonomía universitaria, la elaboración, aprobación y gestión de sus presupuestos (art. 2.2.h)). Esta genérica atribución competencial se matiza y amplía posteriormente en el resto del articulado, ya que se encomienda al Consejo Social: la aprobación del Presupuesto (art. 14.2), la supervisión de su desarrollo y ejecución (art. 82), la aprobación de las cuentas anuales (art. 14.2) y su rendición ante el órgano de fiscalización de cuentas de la CAs y/o ante el TCu (art. 81.5). Es decir, se atribuye a las UUPP la autonomía para el desarrollo del conjunto de procesos del ciclo presupuestario que se extienden desde la elaboración del Presupuesto hasta la rendición de cuentas ante la ICEX competente<sup>3</sup>.

Este es uno de los motivos fundamentales, junto con la jurisprudencia recaída desde la LRU por el que, los legisladores estatal y autonómicos han considerado a las UUPP, y también a sus entidades vinculadas, como «AAPP independientes»<sup>4</sup> y, en consecuencia, con carácter general, no las han incardinado en los perí-

---

<sup>3</sup> De igual manera, y de acuerdo con la legislación sectorial aplicable, las fundaciones, sociedades de capital y otras personas jurídicas vinculadas o dependientes de las UUPP tienen competencia para la aprobación de sus presupuestos y cuentas anuales. Además, y de acuerdo con el art. 84 de la LOU, también disponen de autonomía para la rendición de cuentas ante las ICEX competentes.

<sup>4</sup> El EBEP, en su art. 2.1, considera a las UUPP como una Administración independiente de la AGE y de las Administraciones de las CAs. El TRLCSP considera a las UUPP como integrantes del sector público y les atribuye la condición de AAPP. Finalmente, las Leyes 39/2015 de Procedimiento administrativo y 40/2015 de Régimen jurídico del sector público, han venido a arrojar una cierta oscuridad sobre la controvertida naturaleza jurídica de las UUPP, ya que vienen a incardi-

metros institucionales en sus leyes y normas reglamentarias en materia presupuestaria. Estas normas, en su caso, se han limitado a regular los aspectos concernientes a las competencias de tutela financiera que le han sido atribuidas por la LOU, evitando interferir en la autonomía otorgada a las UUPP y sus entidades vinculadas para la aprobación de sus presupuestos y cuentas anuales y su rendición ante las ICEX competentes. Como resultado de ello, y con carácter general, los presupuestos de las UUPP y sus entidades vinculadas no se han incorporado en los presupuestos estatales y autonómicos para su aprobación por las Cortes Generales y Asambleas Legislativas, y correlativamente sus cuentas anuales tampoco se han anexoado a las cuentas generales a efectos de su rendición al TCu u OCEX competente para su posterior aprobación en sede parlamentaria.

Esta consideración de las UUPP y de sus entidades vinculadas como «*AAPP independientes del Estado y de las CAs*» y la consiguiente no incorporación de sus presupuestos y liquidaciones en los presupuestos y cuentas generales estatales y autonómicas, entra en una cierta contradicción<sup>5</sup> con la legislación de estabilidad presupuestaria vigente y sin embargo la LOU, no hace ninguna referencia a esa situación, a pesar de que el Título XI contiene toda la regulación económico-financiera de las UUPP<sup>6</sup>. La Ley Orgánica 2/2012 de 27 de Abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad (LOEPSF), considera a las UUPP y a gran parte de sus entidades vinculadas como unidades de los subsectores Administración Central y CAs del SEC-2010. Además, en aplicación del principio de transparencia del art. 6 de esa Ley, los presupuestos y liquidaciones del Estado y CAs deben incluir o, al menos, acompañar los presupuestos y las cuentas anuales de las UUPP y sus entidades dependientes<sup>7</sup>.

---

narlas dentro del Sector Público Institucional pero excluyéndolas de la consideración de AAPP.

<sup>5</sup> En concreto, en varios informes del TCu se hablaba de «*antinomias*» entre la regulación de la LOU relativa a la autonomía financiera universitaria y la legislación sobre estabilidad presupuestaria.

<sup>6</sup> Resulta absolutamente paradójico que las UUPP no se integren dentro de los sectores público estatal y autonómico en virtud de la «*autonomía presupuestaria*» que les otorga la LOU y que, sin embargo, a efectos de «*estabilidad presupuestaria*» y «*sostenibilidad financiera*» de la LOEPSF sí que se considera que forman parte de las Administraciones estatal y autonómica.

<sup>7</sup> Así lo señala, respecto de los presupuestos (lo que también sería extensible a las liquidaciones) el *Informe del MINHAP de proyectos de presupuestos CAs 2016*.

Para poner fin a esta controversia y engarzar la normativa estatal y autonómica universitaria con la normativa de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, el TCU en su informe de las UUPP de 2012, efectúa dos recomendaciones. La primera de ellas propone: «*estrechar la colaboración entre todas las administraciones concurrentes en el sistema universitario público, a fin de proceder a una delimitación clara del sector público autonómico, en el que deben integrarse con sus especialidades las universidades y sus entidades dependientes...*». En este contexto cabe interpretar que la propuesta del órgano fiscalizador, aboga por que esta colaboración cristalice en una modificación de la normativa estatal, autonómica y universitaria para que las universidades y sus entidades dependientes pasen a incorporarse en el ámbito institucional de los sectores públicos estatal y autonómico<sup>8</sup>.

Paralelamente el TCU, también recomienda: «*regular la aprobación de los presupuestos de las Universidades con las especialidades necesarias, de manera que se salvaguarde esta autonomía universitaria en su vertiente financiera reconocida a las mismas, pero haciendo coincidente la aprobación de los presupuestos con los de cada CA, de manera que la ley habilitante de los créditos en cada CA, contenga también los aprobados autónomamente por las UUPP*». Hay quien considera, además, que no son necesarios cambios normativos para proceder en este último sentido. Así, la Abogacía del Estado en su Informe de 9 de julio de 2012, a solicitud de la Dirección General de Presupuestos, señala que: «*El reconocimiento y garantía de la autonomía económica de las universidades, así como la atribución, en el caso de la UNED, a su Consejo de Gobierno y a su Consejo Social de la competencia para aprobar el presupuesto, en los términos establecidos en sus Estatutos, no es incompatible con la integración del mismo en los PGE a fin que estos reflejen de forma sistemática la totalidad de los derechos y obligaciones de contenido económico del Sector Público Estatal, como impone el art. 32 de la LGP*». En la misma línea, pero con un ámbito subjetivo y objetivo más amplio, el Consejo de Cuentas de Castilla y León en los informes sobre las UUPP de 2012, con fundamento en que estas y sus entidades dependientes forman parte del subsector CAs del SEC-2010 y en aplicación del principio de transparencia de la LOEPSF, recomienda que se efectúen las modificaciones legales pertinentes para que los presu-

---

<sup>8</sup> De hecho, ya hay varias CAs que han integrado a las UUPP y sus entes dependientes en su sector público autonómico en sus Leyes de Hacienda o similares. Por ejemplo: en Castilla y León (art. 2 de la Ley de Hacienda), Cantabria (art. 2 Ley de Finanzas) y Baleares (art. 1 ley de Finanzas).

puestos de las UUPP y sus entidades dependientes se remitan a las Cortes de Castilla y León a efectos informativos, reclamando también que se haga lo propio, respecto de las cuentas anuales<sup>9</sup> de las entidades del sector público universitario.

### **3. FALTA DE UNIFORMIDAD DE ESTRUCTURAS PRESUPUESTARIAS Y DE NORMAS PRESUPUESTARIAS Y CONTABLES**

El legislador estatal consciente de que la potestad para elaborar, aprobar y gestionar los presupuestos universitarios constituye uno de los pilares fundamentales sobre los que se ha edificado el derecho a la autonomía de las UUPP, trató de acotar esa potestad en la LOU, atribuyendo a las CAs toda la producción normativa contable y presupuestaria bajo cuyo paraguas debían desarrollarse las fases del ciclo presupuestario universitario. Por esa razón, la LOU, atribuyó competencias a las CAs desde una triple perspectiva: respecto a las estructuras presupuestarias, ya que el art. 81.4 de la LOU exige que las correspondientes a las UUPP se adapten, en todo caso, a las normas que con carácter general se establecen para el sector público; en el ámbito contable, al demandar ( art. 81.4) que su sistema contable, y los documentos que comprenden sus cuentas anuales se adaptasen, en todo caso, a las normas que, con carácter general, se establecen para el sector público, pudiendo además las CAs, a los efectos de la normalización contable, establecer planes de contabilidad para las Universidades de su competencia; y en lo referente a las normas y procedimientos presupuestarios, imponiendo a las CAs (art. 82) la obligación de establecer las normas y procedimientos para el desarrollo y ejecución del presupuesto de las UUPP, y consignando como legislación supletoria en esta materia, la normativa que, con carácter general, fuera aplicable al sector público.

Respecto a las estructuras presupuestarias, las CAs, con carácter general, no han dictado normas para regular las estructuras que deben emplear las UUPP de su ámbito territorial, por lo que son estas últimas las que, de manera individualizada, han proseguido fijando sus propias estructuras presupuestarias, habiéndose avanzado en la homogenización de la clasificación económica de ingre-

---

<sup>9</sup> La recomendación se hace así extensiva a las entidades vinculadas o dependientes (además de a las UUPP) y respecto de las cuentas anuales (y no sólo de los Presupuestos).

sos y gastos, pero no en las clasificaciones orgánica y funcional del presupuesto de gastos<sup>10</sup>.

En el ámbito contable, las CAs no han establecido PGCP específicos para las UP de su competencia tal y como recomienda la LOU<sup>11</sup>. Por lo que, con esta ley en la mano, que exige adaptar los documentos que comprenden las cuentas anuales universitarias a las normas que, con carácter general, se establezcan para el sector público, las UUPP deberían haberse amoldado a los normas contables de las diferentes AAPP, y en consecuencia, y con la única excepción de las UUPP sobre las que el Estado retiene sus competencias, aplicar los planes contables autonómicos. A pesar de que en base a lo anterior parecía ineludible la utilización de los planes contables autonómicos<sup>12</sup>, una mayoría de las UUPP continuaron empleando el PGCP estatal de 1994.

La situación ha venido a complicarse, aún más, a partir de la aprobación del nuevo PGCP estatal en 2010, ya que las CAs, salvo algunas honrosas excepciones, y pese haber transcurrido ya más de 6 años desde su aprobación, no han modificado sus planes contables para adaptarse a aquel, por lo que a la reticencia inicial a la adaptación a los planes autonómicos debemos añadir, ahora, el problema de su falta de actualización. Esto ha motivado que varias ICEX, invocando el carácter marco del nuevo plan contable estatal, hayan aceptado o recomendado su aplicación temporal<sup>13</sup>, en tanto no se elaboren planes contables específicos en materia de universidades o se aprueben los planes contables públicos autonómicos que incluyan a estas en su ámbito subjetivo de aplicación. En

---

<sup>10</sup> Así se señala en el *Libro blanco de costes de la Universidad*, en su capítulo 2 relativo a la «Estructura Presupuestaria de las Universidades».

<sup>11</sup> Constituye una excepción a estos efectos, la Comunidad catalana que, en su Resolución de 3 de mayo de 1999, aprobó el plan especial de contabilidad pública para las UUPP de esa CA.

<sup>12</sup> De hecho, varias CAs en su marco jurídico presupuestario exigieron a las UUPP la aplicación de su normativa contable, por ejemplo Castilla y León y la Comunidad Valenciana.

<sup>13</sup> Así, por ejemplo, la suprimida Sindicatura de Cuentas de Castilla La Mancha en su informe de fiscalización de la Cuenta de la Universidad de esa Comunidad, ejercicio 2011 felicita a la Universidad de Castilla La Mancha por su adaptación al nuevo Plan contable estatal de 2010. En la misma línea, el Informe de fiscalización de la Universidad de Zaragoza del ejercicio 2012, el Informe de las cuentas públicas rendidas por las universidades de Andalucía, 2011 y el Informe 103/2015 de la Cuenta General de la Universidad de las Islas Baleares ejercicio 2013 recomiendan a las UUPP, abandonar el PGCP de 1994 y acogerse al nuevo PGCP estatal de 2010.

este nuevo y enrevesado escenario, nos encontramos con una amplia casuística difícilmente justificable desde la óptica de la uniformidad contable: hay UUPP (las menos) que se han adaptado al nuevo plan estatal; algunas (la mayoría) continúan aplicando el ya derogado plan estatal de 1994; otras emplean los obsoletos planes autonómicos; y finalmente existen ciertas UUPP que van a optar en un futuro por implementar los planes autonómicos de nueva generación.

Por último, en lo que atañe a las normas y procedimientos para el desarrollo y ejecución de los presupuestos, las UUPP deberían emplear la normativa y los procedimientos autonómicos específicamente aplicables a las mismas, y en su defecto, la normativa presupuestaria de general aplicación en las CAs. En este contexto, muy pocas CAs han hecho uso de la atribución competencial conferida por la LOU, y las que lo han hecho, se han limitado a regular aspectos genéricos, relativos, por ejemplo, a las competencias para aprobar las modificaciones presupuestarias pero, sin entrar a regular toda la casuística que conlleva el desarrollo y ejecución de un presupuesto universitario. Además, la legislación presupuestaria autonómica general, que según lo dicho sería aplicable con carácter supletorio, no se encuentra tampoco adaptada a las peculiaridades organizativas y de gestión presupuestaria universitarias. En este escenario, las UUPP, que además prosiguen invocando en este ámbito su autonomía normativa<sup>14</sup>, continúan aprobando, año tras año o periódicamente, las denominadas «*Bases/Normas de Ejecución/Liquidación del Presupuesto*», lo que comporta, en última instancia, diferencias significativas entre las regulaciones universitarias en materias, tan importantes, como la vinculación de créditos, las modificaciones presupuestarias, los gastos plurianuales, la ejecución de los presupuestos, la desconcentración o delegación de competencias y los anticipos de caja fija y pagos a justificar.

Esta heterogeneidad de estructuras presupuestarias y de normas contables y presupuestarias universitarias, va en dirección

---

<sup>14</sup> La LOU en una línea continuista con la LRU atribuye a las UUPP la competencia para elaboración de sus propias normas de organización y funcionamiento, así como las de su régimen interno (art. 2.2.a)) pero incorpora como novedad que son las CAs, las que deben dictar las normas y procedimientos para el desarrollo y ejecución de los presupuestos, de modo que no parece que la idea del legislador estatal fuera la de que, al amparo de su autonomía normativa, las UUPP continuarán como hasta entonces, aplicando sus propias normas y procedimientos presupuestarios.

opuesta a la tendencia creciente a la normalización presupuestaria y contable del sector público en su conjunto, dificulta su auditoría y fiscalización, y evidencia que el legislador estatal ha fracasado en su intento de delimitar la autonomía presupuestaria universitaria mediante la atribución a las CAs de las competencias legislativas concernientes al ciclo presupuestario. Si bien es loable la actitud de las ICEX recomendando las actuaciones precisas para corregir esa falta de uniformidad<sup>15</sup>, la pasividad exhibida hasta ahora por las CAs<sup>16</sup>, amparada en muchas ocasiones en un presunto respeto a la autonomía universitaria, cuestiona que se pueda avanzar en la dirección propuesta, por lo que, con casi absoluta seguridad, de seguir las cosas como están, nos vamos a ver abocados a convivir con esa falta de homogeneidad entre las estructuras y normas presupuestarias y contables de las UUPP.

La integración de las UUPP dentro del sector público autonómico/ estatal propuesta por el TCu podría, quizás, allanar el camino para dar solución a esta problemática. Si las CAs perciben a las UUPP como entes integrantes de su sector público y no meramente como entes «*independientes*» sobre los que ostentan una tutela financiera residual, es probable que se conciencien, en mayor medida, de la necesidad de poner fin a la heterogeneidad señalada.

#### 4. DEFICIENCIAS EN LA ACTIVIDAD Y EN LA REGULACIÓN DEL CONTROL INTERNO UNIVERSITARIO

En el ámbito de las facultades ejecutivas, el CI de las UUPP se ha mantenido dentro de la esfera competencial universitaria. Son estas, las que en el ejercicio de su potestad autoorganizatoria, han continuado adoptando las decisiones relativas a los medios materiales y personales a adscribir para desempeñar la actividad de

---

<sup>15</sup> Por ejemplo, el TCu en su informe del ejercicio 2012 recomienda que: «Dado que el art. 81 de la LOU señala que la estructura del presupuesto de las UUPP y su sistema contable deben adaptarse, en todo caso, a las normas que con carácter general se establezcan para el sector público autonómico, y que son también, las CAs quienes deben establecer las normas y procedimientos para el desarrollo y ejecución de los presupuestos de las UUPP, resulta necesario adaptarse a las normas exigidas para el sector público autonómico, o solicitar de los órganos competentes adaptaciones a dicho régimen legal».

<sup>16</sup> En este punto no debe olvidarse, que en el informe del TCu de 2003 de las UUPP, ya se recomendaba que «las CAs deberían emitir normas expresas que regulen la actividad económico-financiera de sus UUPP y de sus entidades dependientes, el plan contable que deben aplicar; así como las normas de consolidación de las cuentas con las de sus entidades dependientes». Han transcurrido 9 años y la situación es prácticamente la misma.

control de sus inversiones, ingresos y gastos. La organización que derive de estas decisiones universitarias únicamente debía respetar la restricción concerniente a la dependencia funcional del servicio o unidad administrativa de CI universitario respecto el Consejo Social, en la medida en que el art. 82 de la LOU encomienda a este órgano la supervisión de la actividad controladora, matizando lo señalado en el art. 14.2 que le atribuye la supervisión de las actividades de carácter económico de la universidad.

Bajo estas premisas, y a pesar de que su existencia ya era exigible desde la aprobación de la LRU, los sistemas de CI no se han ordenado por parte de las UUPP de una forma congruente con el volumen de los recursos gestionados y tampoco se les ha dotado de la independencia necesaria para el desarrollo de su actividad. Como testimonio de esa afirmación, en el informe del TCu de 2012 se señala: primero, que *«de las 47 UUPP analizadas, 39 contaban con unidad de control interno»*, por lo que en 2012 todavía existían 8 UUPP que no contaban con CI; segundo, que los recursos humanos que se destinan al CI son insuficientes y su cualificación no siempre resulta la apropiada para el desarrollo de las funciones que le son propias; y finalmente, que de las 39 UUPP con órgano de CI sólo 4 dependían funcionalmente del Consejo Social, incumpléndose en las 35 restantes la supervisión por este de su actuación de conformidad con lo exigido por la LOU<sup>17</sup>. Sobre la base de todas estas incidencias, el TCu concluye sobre las UUPP que *«su potestad organizativa, reflejo de su autonomía universitaria, no ha desarrollado normativamente un CI que satisfaga plenamente las características que del mismo se reputan para la administración pública regional»*.

En el terreno legislativo, y separándose del régimen precedente de la LRU, el citado art. 82 de la LOU, atribuyó de forma específica a las CAs la competencia exclusiva para la regulación, tanto de las normas, como de los procedimientos a emplear en el control de las inversiones, ingresos y gastos universitarios. El fin perseguido era conseguir una mayor uniformidad del CI a ejercitar en las UUPP que desarrollan su actividad en el ámbito territorial de las CAs y posibilitar la armonización de esa actividad con la desarrollada por las Intervenciones regionales en el resto de enti-

---

<sup>17</sup> El TCu en 2003 ya señalaba: *«la unidad de CI depende en la generalidad de los casos, tanto funcional como orgánicamente, de la gerencia o del rector. Únicamente en un supuesto la dependencia es del Consejo Social»; «Los recursos humanos con que cuentan las unidades de CI son insuficientes para realizar las funciones que les son propias y no guardan relación con el volumen económico de los gastos e ingresos de las UUPP»*.

dades del sector público autonómico. Además, cabe inferir que las autonomías, al dictar estas normas y procedimientos, debían ser respetuosas con la naturaleza del control exigido, ya que la LOU, al igual que la LRU, al referirse a «*técnicas de auditoría*», circunscribe la actividad controladora al control posterior, excluyendo la fiscalización previa.

Bajo este marco regulatorio, y transcurridos más de 14 años desde la entrada en vigor de la LOU, no se han dictado las normas, ni tampoco se han aprobado los procedimientos a emplear en el CI. Así, en el cuerpo del informe del TCu de las UUPP de 2012, reiterando lo señalado al respecto en su informe de 2003, se señala que «*No consta a este respecto la adopción de medidas o actuaciones concretas llevadas a cabo por las CAs*», lo que le lleva a recomendar que «*las CAs, en cumplimiento de las previsiones del art. 82, deben establecer normas referentes al control de las inversiones, gastos e ingresos, reforzando, de este modo, la necesidad y desarrollo de las unidades de control interno de las universidades*». Como es evidente, y ante la ausencia de regulación y procedimientos autonómicos, los órganos de CI universitarios han continuado aplicando las disposiciones que las UUPP, en su caso, hubieran aprobado con este fin, lo que ha perpetuado la existencia de una pluralidad de normas y procedimientos y una auténtica falta de uniformidad en cuanto a las actuaciones desarrolladas a nivel universitario y autonómico. En este contexto, además, y en cuanto a la naturaleza de la actividad desplegada, los órganos de CI universitarios han continuado desarrollando labores de fiscalización previa, a pesar de que, como ya se ha dicho, desde la LRU su actuación únicamente debía ceñirse al control posterior.

Por consiguiente, el legislador estatal tampoco ha tenido éxito al acotar la autonomía de las UUPP mediante el reparto de las competencias ejecutivas y legislativas de control interno. Además, todas las propuestas del TCu, tropiezan con la probada inactividad regulatoria autonómica y con la falta de autonomía e insuficiencia de los recursos humanos que las UUPP destinan a esas actividades, por lo que, probablemente, caerán en saco roto. De ahí que, si nadie lo remedia, vamos a convertirnos en espectadores de un enquistamiento de estos problemas y a su crítica recurrente por las ICEX.

En este escenario parece evidente que es necesario un nuevo reparto competencial, lo que lleva al TCu, a efectuar una serie de recomendaciones que conectan con su propuesta de integración de las UUPP dentro de los sectores públicos estatal y autonómicos. De

una parte, la creación en las UUPP de la figura del Interventor con unas características y cometidos similares a los del resto de entidades que cuentan con dicha figura, en la medida que «*las UUPP se financian mayoritariamente con fondos públicos, provenientes en su mayor parte de transferencias del Estado y de las CAs y a que tienen la consideración de entes pertenecientes al sector público de dichas CAs*»; pero también, el reforzamiento de los controles financieros permanentes.

Ambas propuestas del TCu parecen orientarse en el sentido de que la actividad de CI pase a desarrollarse por las Intervenciones Generales de las CAs o sujeta a su estricta supervisión. Tal posibilidad es factible, por cuanto la LOU no integra dentro del contenido esencial de la autonomía universitaria esta actividad (art. 2.2), y además su regulación no tiene carácter orgánico, por lo que el legislador estatal podría, en futuras modificaciones, optar por atribuir el CI a las Intervenciones autonómicas, al tiempo que, como ya se ha dicho, la normativa estatal, autonómica y universitaria integra a las universidades con sus especialidades en el sector público regional<sup>18</sup>.

## **5. INCONSISTENCIAS ENTRE LA LOU Y LA LOEPSF QUE PERJUDICAN LA DISCIPLINA FISCAL UNIVERSITARIA Y AUTONÓMICA**

Como ya se ha apuntado, la LOEPSF es aplicable a las UUPP en virtud de su condición de unidades institucionales del sector AAPP del SEC/2010, por lo que, en consecuencia, quedan sometidas a los mismos principios y reglas fiscales, instrumentos de gestión presupuestaria, mecanismos de supervisión y medidas preventivas, correctivas y coercitivas que el resto de las organismos y entidades integrantes de las CAs.

Además, casi al mismo tiempo que esa ley, y con el «presunto» propósito de conectar ambas normas, el RDL 14/2012, de 20 de abril, de medidas urgentes de racionalización del gasto público en el ámbito educativo, incorporó ciertos cambios en el art. 81 de la LOU, estableciendo así una regulación propia para las UUPP que discurre de forma paralela pero separada de las disposiciones de la LOEPSF. Si bien la modificación efectuada se engendró bajo el

---

<sup>18</sup> La propuesta de la creación de la figura del interventor, sólo tendría sentido a partir de otra modificación de la LOU, ya que esta Ley solo alude a las técnicas de auditoría propias del control posterior, lo que, en principio excluye la actividad fiscalizadora previa.

leitmotiv de garantizar un mejor cumplimiento de la LOEPSF (art. 81.2 LOU), en realidad, su fin último, fue el de preservar la independencia de la Universidad respecto a la disciplina fiscal autonómica<sup>19</sup>.

La regulación de ese único precepto (art. 81) es claramente insuficiente para garantizar la disciplina fiscal universitaria y, además, adolece de importantes problemas de consistencia con la LOEPSF. Entre las cuestiones no resueltas, problemas e incoherencias entre la LOU y la LOEPSF pueden mencionarse, las siguientes: la LOU omite cualquier referencia a las entidades vinculadas y dependientes de las UUPP, a pesar de que, esa norma regula estas entidades (art. 84) y de que, de acuerdo con la LOEPSF, la disciplina fiscal es exigible igualmente a las mismas, cuando estas forman parte del sector AAPP del SEC-2010; la LOU demanda que los presupuestos y liquidaciones universitarios hagan una referencia expresa al cumplimiento del equilibrio y sostenibilidad financieros (art. 81.2.b LOU), pero no se vincula esa obligación con el tridente de reglas fiscales (saldo, gasto y deuda) sobre el que se sustentan los principios de estabilidad y sostenibilidad en la LOEPSF, ni tampoco clarifica cuál debe ser la contribución de las UUPP al cumplimiento de las reglas fiscales estatales/autonómicas; se somete a las UUPP a la aprobación de un límite máximo de gasto de carácter anual que no puede rebasarse (art. 81.2.a LOU) pero no se definen los parámetros sobre los que este se articula, ni tampoco se coordina este límite con el techo de gasto no financiero regional contemplado en la LOEPSF; a pesar que de su inobservancia puede originar el incumplimiento de las reglas fiscales y del límite máximo anual de gasto, se guarda silencio sobre si las UUPP deben emplear el fondo de contingencia exigido al Estado y CAs en la LOEPSF, y acerca de si deben destinar los ingresos que se obtengan por encima de lo previsto y los superávits que deriven de la liquidación presupuestaria a reducir el nivel de endeudamiento neto; pese a que, con fundamento en el principio de transparencia de la LOEPSF, la contabilidad, presupuestos y liquidaciones de las AAPP deben contener información en términos de contabilidad

---

<sup>19</sup> El legislador estatal, con la regulación de la LOU, atribuye a las UUPP unos límites propios y específicos en materia fiscal tratando de ampliar y extender la autonomía presupuestaria de las universidades. El legislador estatal en la LOU trata, por lo tanto, de atribuir a las UUPP, además de «autonomía presupuestaria», «autonomía fiscal». El único problema es que la LOEPSF no reconoce esa «autonomía fiscal» de las UUPP, ya que estas al estar incluidas en los subsectores Estado y CAs del SEC-2010 quedan sometidas a la disciplina fiscal estatal y autonómica.

nacional, la LOU no traslada esa exigencia a las UUPP; la LOU no contempla ningún sistema interno o externo de vigilancia, supervisión y seguimiento de la disciplina fiscal universitaria; la legislación universitaria, omite cualquier referencia a la adopción de las medidas preventivas de la LOEPSF; la LOU, en lugar de acudir al régimen correctivo de la LOEPSF, reproduce el art. 191 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, emplazando al Consejo Social (art. 81.5) a que cuando se liquide el presupuesto con remanente de tesorería negativo, proceda a la reducción de gastos del nuevo presupuesto por cuantía igual al déficit producido; la LOU acota la posibilidad de adopción de medidas coercitivas al supuesto de que no se apruebe esa imperativa reducción de gastos, no posibilitando su utilización en los supuestos previstos en la LOEPSF.

Para solventar toda esta problemática, las CAs, haciendo uso y ejercicio de la atribuciones competenciales conferidas por LOU (arts. 81.4 y 82) y LOEPSF (art. 10.1), deberían incorporar a su marco fiscal y presupuestario las normas y procedimientos que sean necesarios para clarificar, concretar, armonizar y desarrollar el régimen jurídico incluido en dichas leyes<sup>20</sup>. Lo que, a la vista de la escasa actividad legislativa autonómica previa relativa al sector universitario, no nos permite ser muy optimistas de que, realmente en el futuro, las CAs establezcan un marco regulatorio que garantice realmente la disciplina fiscal universitaria y, por ende, autonómica. En este escenario, la integración de las UUPP dentro del sector público autonómico puede constituir un punto de partida, para implicar a las CAs en la corrección de las deficiencias señaladas.

## **6. PRECIOS DE LAS MATRÍCULAS Y MODELOS DE FINANCIACIÓN DESCONECTADOS DE LOS COSTES DE PRESTACIÓN DEL SERVICIO**

El RDL 14/2012, proporcionó una nueva redacción al párrafo primero del apartado b) del art. 81.2 de la LOU, estableciendo para la fijación de los precios públicos por parte de las CAs, las horquillas de los porcentajes máximos y mínimos a aplicar sobre los costes, en

---

<sup>20</sup> Ver a estos JAVIER DE DIEGO ALONSO (2017). En este artículo se ponen de manifiesto las inconsistencias y lagunas legales creadas por la LOU y LOEPSF, se analiza la normativa autonómica dictada para solventar esa problemática y se efectúa una propuesta de las modificaciones que las CAs deben efectuar en su marco jurídico para garantizar la disciplina fiscal universitaria y autonómica.

función de si se trata de primera, segunda, tercera o cuarta matrícula<sup>21</sup>, todo ello con el fin, apuntado en la exposición de motivos, de aproximar gradualmente la cuantía de los precios públicos a los costes de prestación del servicio, tomando en consideración el esfuerzo académico. Esta sustancial alteración del régimen de los precios públicos, se efectuó a sabiendas de que no podía ser puesta en marcha en el curso académico 2012/2013, al no disponer todavía las UUPP de un sistema de contabilidad de costes adaptado al «*Documento sobre contabilidad analítica para las UP. Particularización del Modelo CANOA para universidades*» del Ministerio, como corrobora el informe del TCU de las UUPP de 2012 que concluye al respecto, indicando que ninguna de las universidades fiscalizadas había implantado un sistema de contabilidad analítica en el ejercicio 2012, existiendo únicamente, con mayor o menor nivel de desarrollo, estudios preliminares tendentes a su futura concreción. De hecho, el propio Legislador estatal era consciente de esa imposibilidad, por cuanto el precitado Real Decreto, al alterar la forma de financiación de las becas y ayudas al estudio, establecía que hasta que todas las universidades implantasen los sistemas de contabilidad analítica y, como máximo, hasta el curso 2015/2016, el precio público a emplear para calcular la parte del componente de matrícula a financiar con cargo a los PGE era el vigente en el momento de entrada en vigor del RDL (es decir, los del curso 2011/2012) actualizado en el coeficiente que se fijara anualmente por la CGPU<sup>22</sup>.

<sup>21</sup> Se rompía así con el sistema previo de fijación de los precios públicos basado en fijar como límite mínimo de la horquilla el incremento del IPC en los últimos 12 meses y como límite máximo el incremento del IPC de los últimos 12 meses más un porcentaje adicional (que desde el curso 2003/2004 era de 4 puntos). Conforme al nuevo sistema: en las enseñanzas de grado y en las de máster que habiliten para el ejercicio de actividades profesionales reguladas en España, los precios públicos deben cubrir en primera matrícula entre el 15% y el 25% de los costes, en segunda matrícula entre el 30% y el 40%, en tercera matrícula el 65% y el 75% y a partir de la cuarta matrícula entre el 90% y el 100%; y en las enseñanzas de máster distintas de las anteriores, en primera matrícula los precios públicos deben cubrir entre el 40% y el 50% de los costes; y a partir de la segunda matrícula, entre el 65% y el 75%.

<sup>22</sup> Se admitía, en consecuencia, que no podía calcularse el precio público en base a la aplicación del porcentaje mínimo de la horquilla sobre el coste de prestación del servicio. En los Reales Decretos anuales en los que se fijan las cuantías y las becas al estudio para los cursos académicos 2012/2013, 2013/2014, 2014/2015 y 2015/2016, el coeficiente de actualización aplicado ha sido del 1%. En el curso académico 2016/2017, y a pesar de que el curso previo era el último en que podía emplearse el precio público del curso 2011/2012 actualizado, el Real Decreto 293/2016, ha prorrogado la aplicación de ese coeficiente del 1% cuando las Administraciones educativas no proporcionen los datos del coste económico de cada una de las titulaciones oficiales ofertadas por sus UUPP.

A pesar de la imposibilidad manifiesta de correlacionar los precios públicos con los costes de prestación del servicio educativo, las CAs, en el curso académico 2012/2013 elevaron considerablemente el importe de los precios públicos<sup>23</sup>. El fundamento de este avance tan significativo debemos buscarlo, al carecerse de modelos de contabilidad analítica, en una compensación de las CAs a las UUPP por las importantes reducciones de las transferencias autonómicas acordadas en 2012<sup>24</sup> y no en la aplicación de los nuevos porcentajes de las horquillas sobre los costes de prestación de los servicios de educación<sup>25</sup>. Así, y a pesar de no existir base de cálculo para los nuevos precios públicos, se pasó de un incremento que, al amparo de la regulación precedente, como máximo podía ser del IPC más 4 puntos porcentuales, a unos aumentos autonómicos que en algunas CAs superaron el 20%, llegando incluso hasta el 66%, del precio precedente. En los cursos académicos subsiguientes, en los que aún no se habían implantado los modelos de contabilidad analítica, los precios públicos se han incrementado moderadamente (2013/2014), mantenido constantes (2014/2015), o incluso disminuido (2015/2016), pero sin que parezca que estas modificaciones guarden ninguna relación con la evolución de los costes de prestación del servicio docente.

A las demoras en la implantación de los módulos de contabilidad analítica sobre los que deben pivotar los sistemas de fijación de los precios públicos, podemos añadir otros problemas que nos permiten poner en tela de juicio su aplicabilidad futura. Todas estas trabas están en íntima conexión con la distribución de competen-

---

<sup>23</sup> Así, según la información de indicadores presupuestarios contenida en *Datos y cifras del SUE, curso 2014-2015*, los ingresos por precios públicos de todas las UUPP experimentaron entre 2011 y 2012 un incremento del 24,9% (de 1.237,8 millones de euros en 2011 a 1.546,6 millones en 2012).

<sup>24</sup> De acuerdo con *Datos y cifras del SUE, curso 2014-2015*, los ingresos por transferencias corrientes del conjunto de las UUPP procedentes de las CAs experimentaron entre 2011 y 2012 un retroceso del 7,7% mientras que los correspondientes a las transferencias de capital autonómicas se replegaron un 8,19% (de 748,9 millones de euros en 2011 a 687,6 millones en 2012).

<sup>25</sup> Según la Universidad Española en Cifras (2014-2015): «*En ningún caso, la fijación del precio de las enseñanzas ha pretendido informar acerca de los costes reales de prestación de los servicios docentes universitarios, dada la ausencia de información objetiva referente al coste de provisión de los servicios docentes requeridos por cada una de las titulaciones impartidas en los distintos centros universitarios públicos. Este proceso se ha producido de manera discrecional y solo puede explicarse por el carácter compensatorio ante las disminuciones experimentadas por las transferencias corrientes de las correspondientes administraciones educativas*».

**VARIACIÓN DE LOS PRECIOS PÚBLICOS MEDIOS DEL CRÉDITO MATRICULADO  
POR PRIMERA VEZ EN GRADO POR CC.AA.**

CC.AA.	Incremento % (2011-2012/ 2010-2101)	Incremento % (2012-2013/ 2011-2012)	Incremento % (2012-2013/ 2011-2012)	Incremento % (2014-2015/ 2013-2014)	Incremento % (2015-2016/ 2014-2015)
Andalucía	4,27	2,40	1,00	0,00	0,00
Aragón	5,47	3,60	3,60	2,00	0,00
Asturias	6,92	0,00	0,00	0,00	0,00
Baleares	4,70	9,20	5,00	0,00	0,00
Canarias	3,25	42,10	0,00	0,00	0,00
Cantabria	3,76	3,60	3,30	0,00	0,00
Castilla y León	8,63	41,90	1,40	1,00	0,00
Castilla-La Mancha	3,85	20,30	1,80	0,40	0,00
Cataluña	12,14	66,70	0,00	0,00	0,00
Comunidad Valenciana	9,06	33,30	1,00	0,00	0,00
Extremadura	4,19	1,90	2,40	0,00	0,00
Galicia	3,50	0,00	0,00	0,00	0,00
Madrid	7,44	38,10	20,30	0,00	-10,00
Murcia	5,56	11,80	2,10	0,00	0,00
Navarra	5,98	4,00	1,30	0,00	0,00
País Vasco	4,79	2,00	2,40	0,40	0,00
La Rioja	5,30	2,10	1,50	0,00	0,00
UNED	6,24	4,70	1,70	1,50	-0,40
<b>Precio medio</b>	<b>5,90</b>	<b>16,70</b>	<b>2,90</b>	<b>0,30</b>	<b>0,00</b>

Fuente: Estadísticas de Precios Públicos Universitarios del MECD e Informes de Datos y Cifras del Sector Público Universitario Español, cursos 2012/2013, 2013/2014, 2014/2015 y 2015/2016.

cias pergeñada por la LOU<sup>26</sup>. Así pueden enumerarse: la posible falta de homogeneidad entre los modelos de contabilidad analítica instituidos individualmente por las UUPP<sup>27</sup>; las reticencias, más que probables, de las UUPP a proporcionar a las CAs información

<sup>26</sup> El éxito del modelo implantado requiere de un alto nivel de colaboración entre las UUPP y las CAs de las que dependen, en la medida en que, son las UUPP, las que controlan los sistemas contables de los que deben obtenerse la información sobre los costes de prestación del servicio educación, mientras que las CAs son las que deben fijar los precios públicos en función de los datos que, sobre los costes reales de prestación del servicio, les proporcionen las UUPP.

<sup>27</sup> Por una parte, hay UUPP que están implantando el modelo CANOA de la IGAE, mientras que otras se están adaptando al modelo de la OCU. Por ello el TCu, conocedor de esta problemática, recomienda que el modelo de contabilidad analítica que se implante en todas las UUPP asegure la homogeneidad en su aplicación a todas ellas, y que al tiempo permita reconocer sus peculiaridades.

sobre sus costes, en la medida en que pueden emplearse para definir los precios de sus matrículas<sup>28</sup>; y la más que factible resistencia de las CAs a implantar un modelo de fijación de los precios públicos sustentado en los costes de prestación del servicio en sustitución del sistema actual, fundamentado, en muchas ocasiones, en criterios esencialmente políticos<sup>29</sup>.

Además, la ausencia de modelos de contabilidad analítica uniformes y coordinados a nivel regional, impide que estos puedan emplearse por las CAs para mejorar los sistemas de financiación de las UUPP y los contratos programas sobre los que estos se articulan. Las CAs, pueden utilizar los datos obtenidos de los sistemas contables universitarios para, partiendo de la fracción de los costes de educación no cubierta por las matrículas y del resto de los costes universitarios que no dispongan de financiación afectada, determinar una financiación por transferencias corrientes realmente ajustada a sus costes reales efectivos<sup>30</sup>.

---

<sup>28</sup> En este contexto no debe olvidarse que a mayores costes de educación, más elevado debe ser el precio de las matrículas, lo que en última instancia, perjudicaría a la competitividad vía precios públicos de las UUPP con costes de educación más elevados.

<sup>29</sup> Así por ejemplo, en casi todas las CAs, en las que desarrollan su actividad varias UUPP se fijan precios públicos uniformes para todas ellas, lo que parece ir en contra de la finalidad del Real Decreto, ya que esto determina que la cobertura del coste de prestación del servicio por parte del precio público, es distinta en cada universidad, ya que el precio es el mismo y, sin embargo, cada una de ellas incurre en un coste de prestación del servicio de educación diferente. Su aplicación hace que todos los alumnos de las UUPP de estas CAs soporten con sus precios los costes docentes de todas las UUPP como si solo hubiera una única Universidad en cada Comunidad, y no que soporten realmente el coste de la institución universitaria que les presta el servicio docente.

En el caso de Murcia, al no disponerse de contabilidad analítica se constituyó un grupo de trabajo con representantes de la CA y de las UUPP de Murcia y Cartagena que calculó el coste medio de los títulos de ambas para la aplicación del Real Decreto, y sin embargo estos cálculos no llegaron a emplearse, ya que posteriormente se mantuvieron los mismos precios públicos para las dos universidades.

En Andalucía, además, el Decreto 113/2014 señala que *«aplicando un criterio de racionalidad y, con el fin de no incrementar los esfuerzos de las familias en el actual contexto de crisis económica y no condicionar al alumnado por razones económicas la elección de su titulación, se establece un precio único en primera y segunda matrícula con independencia de la rama de conocimiento a la que pertenezcan los estudios deseados»*, debido a lo cual se desvincula completamente los precios públicos de los costes de prestación del servicio.

<sup>30</sup> Con estos modelos se daría cumplimiento a la Disposición Adicional 8.<sup>a</sup> de la LOU en la redacción otorgada por la LOMLOU, en la medida que esta exige que la elaboración del modelo referencial de costes facilite a los poderes públicos el establecimiento de una financiación adecuada de las UUPP.

Toda esta problemática, nos permite vaticinar que, de continuar con esta dinámica, todavía deberemos esperar bastante para que la contabilidad analítica, se convierta realmente en la herramienta que las CAs utilicen, para fijar unos precios públicos de las matrículas como porcentaje del coste de prestación del servicio docente y para implementar nuevos modelos de financiación y contratos programas que garanticen la suficiencia financiera. Obviamente, la incorporación de las UUPP dentro del sector público, constituiría un paso en la dirección adecuada, ya que esa integración, si comporta una adaptación de los sistemas contables universitarios y un mayor control autonómico sobre los mismos, podría dar solución a parte de los problemas señalados.

## 7. CREACIÓN INNECESARIA DE ENTIDADES DEPENDIENTES Y RIGIDEZ A EFECTOS DE SU SUPRESIÓN

La LOU en el art. 84 atribuye a las UUPP una amplia discrecionalidad para la creación de empresas, fundaciones u otras personas jurídicas de acuerdo con la legislación general aplicable. Las UUPP, bajo estas condiciones, han creado numerosas entidades con el objeto de que estas coadyuven en el ejercicio de su actividad docente e investigadora. Así, de acuerdo con el informe del TCU del ejercicio 2012, se ha detectado la existencia de, al menos, 574 entidades dependientes de las UUPP o con algún tipo de vinculación o participación de las mismas, de las que 522 están participadas por una sola UP junto con otras entidades públicas o privadas y 52 están participadas por varias UUPP y otras entidades públicas o privadas. Ahora bien, y como indica el TCU en su informe: *«la creación de entidades instrumentales no siempre ha respondido a nuevas necesidades que deben atenderse a la racionalización de la gestión, sino en ocasiones a la deliberada huida de los controles internos o del control presupuestario y de gestión y a la búsqueda de un campo de actuación menos reglado en el que poder incrementar el margen de discrecionalidad de las decisiones que afectan a la gestión del personal, contratación y ejecución de inversiones y prestación de servicios públicos»*.

Esta amplia autonomía de las UUPP para la creación de entidades se extiende también a su eliminación o a la realización de reorganizaciones administrativas. Las UUPP en el ámbito de su autonomía son las únicas que pueden emprender actuaciones con este fin, por lo que las CAs, a pesar de su amplio elenco competencial, carecen de capacidad para poder imponer a las UUPP reorganizaciones administrativas, debiendo ser estas las que, tras una prolife-

ración excesiva y en entornos de financiación decrecientes, adopten decisiones relativas a su supresión o fusión. El TCu pone el dedo en la llaga, respecto a la flexibilidad de las UUPP para plantearse la continuidad o fusión de este tipo de entidades, poniéndolo en relación con la reducción de la dimensión del sector público autonómico efectuada entre 2010 y 2013 a consecuencia de la crisis económica. Así el Informe del TCu concluye: *«Si bien, como consecuencia de los Acuerdos 1/2010 y 5/2012 del CPFF, se ha producido en todas las CAs un plan de racionalización de las estructuras de sus respectivos sectores públicos, administrativo y empresarial, con el objetivo de mejorar la eficiencia y reducir el gasto público, que ha dado lugar a la supresión de 225 entidades entre 2010 y 2012 y 374 en el período 2010-2013, en el ámbito de las UUPP dicho proceso ha tenido una repercusión muy limitada, de manera que, de acuerdo con los informes emitidos en los dos períodos señalados sólo se ha procedido a la eliminación, respectivamente de 7 o 16 entidades relacionadas con el ámbito universitario».*

La incorporación de las UUPP, en los sectores público estatal y autonómico, podría dotar a estas AAPP de mayores potestades a efectos de limitar la creación inicial de este tipo de entidades (ej. que fuera precisa su autorización cuando estas pasen a integrarse en el sector público de acuerdo con los criterios del SEC-2010) y de posibilitar la adopción de medidas tendentes a su reorganización y/o supresión (ej. cuando sus resultados, gasto y deuda pongan en riesgo la disciplina fiscal autonómica).

## **8. AUSENCIA DE CONTROL HORARIO Y CARGA DOCENTE NO GRADUADA EN FUNCIÓN DE LA ACTIVIDAD INVESTIGADORA**

### **8.1. Dedicación del profesorado y sistema de control horario**

La LOU (art. 68) contempla dos posibles regímenes de dedicación del profesorado: a tiempo completo y parcial. Para la primera, el Real Decreto 898/1985, sobre el régimen del profesorado universitario, establece que la duración de la jornada laboral de los profesores será la que se fije con carácter general para los funcionarios de la Administración Pública del Estado<sup>31</sup>. En la segunda,

<sup>31</sup> En el Estado, desde el ejercicio 2012, se ha fijado un promedio diario de trabajo efectivo de 7 horas y treinta minutos, es decir 37 horas y media a la semana.

esa jornada laboral será la que derive de sus obligaciones tanto lectivas como de tutorías y asistencia al alumnado.

A estos efectos, resulta bastante ejemplarizante lo señalado por el TCu en su informe del ejercicio 2012<sup>32</sup>, en su apartado III relativo al Seguimiento de las Recomendaciones del ejercicio 2003. En este informe, se recuerda que ya en el informe de 2003, se destacaba la necesidad de establecer y aplicar por todas las UUPP un sistema objetivo de control horario y de presencia para el colectivo del PDI a su servicio, para posteriormente destacar que la situación actual debe reputarse análoga a la del 2003, ya que al finalizar 2012 el sistema de control de presencia y del cumplimiento del horario fijado por la práctica generalidad de UUPP para el PDI, consistía en un mero control para la docencia, lo que, entre otras cuestiones, impide un exacto cumplimiento de la normativa aplicable con carácter general en la Administración, que exige que la diferencia en cómputo mensual entre la jornada reglamentaria de trabajo y la efectivamente realizada por los empleados públicos, siempre y cuando no resulte justificada, comporta la deducción proporcional de retribuciones. En base a lo anterior se vuelve a recomendar (como se hizo en 2003) a los órganos gestores el establecimiento de un sistema de control de presencia y del cumplimiento del horario fijado para la totalidad de los empleados públicos de las UUPP<sup>33</sup>.

---

<sup>32</sup> En casi todos los informes de los OCEX sobre UUPP se encuentran críticas a la ausencia de sistemas de control horario del PDI y recomendaciones encaminadas a dar solución a esta problemática.

<sup>33</sup> Vienen muy bien al caso los comentarios de CHAVES GARCIA en su blog «deLaJusticia.com»: *«Aquí no puede olvidarse que el profesorado universitario a tiempo completo en su inmensa mayoría cree que con sus horas lectivas y de tutorías ya despachó sus obligaciones, y que el resto de su labor Departamental, de estudio e investigación lo hace gratis el amor. Pues no, desde el punto de vista jurídico, todos los funcionarios de los Cuerpos docentes están obligados a idéntica jornada que los funcionarios de la Administración del Estado... y dentro de ese horario hay una dedicación obligada a docencia y tutoría, que no excede de la docencia de horas semanales... En fin, que esa sentencia como cualquier otra que se dicte en esa dirección muy posiblemente será hábilmente desactivada. En primer lugar, porque los órganos de Gobierno en uso de su autonomía y potestad de autoorganización pueden establecer el sistema de control horario que les venga en gana y dispensar de facto a todo el profesorado. En segundo lugar, porque esos órganos de gobierno cuentan con mayoría de personal académico que es quien rige los destinos de la Universidad».*

A mi entender, el sistema de control horario no es imprescindible, por cuanto la actividad investigadora puede desarrollarse en los centros de la Universidad o fuera de ella, pero lo que no es de recibo es que las UUPP no dispongan de un sistema objetivo y reglado para controlar si el profesorado a su servicio desarrolla la actividad investigadora por la que la se le retribuye y que, además, la carga docente no esté vinculada con la mayor o menor dedicación a esta labor.

## 8.2. Carga docente

Con anterioridad al RDL 14/2012, las UUPP, al amparo de los arts. 2.2.e) de la LOU y 32 de la LCTI, debían determinar la carga docente de su profesorado, y dado que la LOU no señalaba nada al respecto, había que acudir a la normativa de desarrollo. En esta materia continuaba siendo aplicable el Real Decreto 898/1995, el cual, tras indicar en su art. 9.1 que los Estatutos de las Universidades fijarían, de acuerdo con lo establecido en la LRU y en ese Real Decreto, las obligaciones del profesorado según sea su régimen de dedicación, posteriormente fijaba las horas semanales lectivas y de tutorías que debían respetarse por las UUPP para los profesores funcionarios en cada régimen<sup>34</sup>. Por lo tanto, bajo este marco normativo, las UUPP en el ámbito de su autonomía (LOU y LCT) podían determinar la carga docente de sus profesores, pero siempre respetando la carga docente mínima fijado por ese Real Decreto. Respecto a la observancia de esa carga docente mínima, los informes de las ICEX incluían varias referencias al respecto. Así, la Sindicatura de Cuentas de Cataluña, en su informe de la Universidad de Lleida 2009 señala: *«solo un tercio del profesorado cumplía la dedicación prevista en el citado Real Decreto 898/1995»*. A su vez el TCu, en numerosos informes, analizaba la carga docente por ramas de enseñanza, mediante el cálculo de los créditos impartidos por PDI equivalente a tiempo completo, extrayendo conclusiones sobre el sobredimensionamiento del profesorado en relación con los alumnos existentes cuando ese dato es inferior a 24 créditos en alguna de las ramas.

La normativa sobre la carga docente del profesorado ha dado un vuelco tras la modificación de la LOU por el RDL 14/2012, el cual, como señala su exposición de motivos, gradúa la actividad docente a desarrollar por el PDI de las Universidades, en atención a la intensidad y excelencia de su actividad investigadora. Actualmente, con carácter general, el PDI funcionario en régimen de dedicación a tiempo completo, debe dedicar a la actividad docente la parte de la jornada necesaria para impartir en cada curso un total de 24 créditos (ECTS), pero *«las Universidades podrán variar esa dedicación»* en función de la actividad investigadora reconocida de conformidad

---

<sup>34</sup> Las obligaciones docentes del Profesorado semanales eran: a) *Para los PDI a tiempo completo*, 8 horas lectivas y 6 horas de tutorías o asistencia al alumnado, salvo para los PTEU, que era de 12 horas lectivas y 6 de tutorías o asistencia al alumnado; b) *para los PDI a tiempo parcial*, entre un máximo de 6 y un mínimo de 3 horas lectivas, y un número igual de horas de tutoría y asistencia al alumnado, todo ello en función de las necesidades docentes e investigadoras de la Universidad.

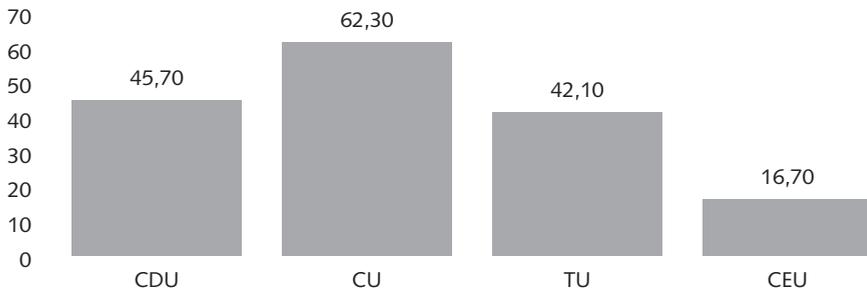
con el Real Decreto 1086/1989, de 28 de agosto, sobre retribuciones del profesorado universitario, y que haya dado lugar a la percepción del complemento de productividad previsto en el artículo 2.4 del mismo (sexenios de investigación), atendiendo a las reglas fijadas en el art. 68 de la LOU, antes citado. De conformidad con estas reglas las UUPP pueden minorar dicha dedicación hasta dejarla en un mínimo de 16 créditos ECTS o bien aplicar el régimen de dedicación correspondiente a 32 créditos ECTS, de acuerdo con una serie de supuestos de percepción de sexenios que contempla el texto legal.

Las razones de esa modificación legal debemos buscarla en que la información disponible sobre sexenios no permite acreditar un adecuado desarrollo de la actividad investigadora por parte del PDI. Así, el Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del SUE indica: *«Una forma de medir grosso modo la dedicación del PDI universitario a la investigación la proporcionan los tramos de investigación de 6 años que el profesorado universitario tiene reconocidos. Las cifras no son alentadoras, el 37,6% del PDI no tiene ningún sexenio, el 20% solo posee uno y el 18,4% tiene dos sexenios. Por lo tanto, menos de la mitad, el 57,6% del PDI tiene un sexenio reconocido o ninguno, es decir tiene una actividad investigadora nula o inexistente»*. Situación que no mejora mucho si extendemos el análisis al PDI que tiene los sexenios óptimos (que deberían tener desde la lectura de la tesis) en el curso académico 2014/2015, de acuerdo con la información estadística de la página web del MEC<sup>35</sup>.

---

<sup>35</sup> Las consecuencias de este escaso desarrollo de la actividad investigadora se detallan en el *Informe Universidad, universitarios y productividad en España*: «los profesores que no obtienen resultados de investigación regularmente no por ello tienen que realizar más actividad docente, pudiendo disfrutar durante años de jornadas laborales cortas»; «se financia tiempo para investigar a personas que no lo hacen y se asignan las mismas cargas docentes a todo el profesorado, con independencia de sus resultados de investigación».

En un nivel de simplificación máxima, si el profesorado funcionario con dedicación a tiempo completo se le retribuye tanto por su actividad docente como por su actividad investigadora, y este no investiga (o no acredita que lo hace) se le está pagando por una actividad que no realiza (o que no puede justificar que realiza), a pesar de que como indica la LOU (art 40.1) la investigación es un deber del PDI. Para afrontar esta dinámica, caben dos posibles soluciones: pasar a esos profesores de dedicación total a parcial y retribuirles en coherencia con ese régimen (solo aplicable en ausencia total de actividad investigadora); o seguir pagándoles por dedicación a tiempo completo pero aumentar su carga docente (ya que lo más probable es que la mayoría investiguen, pero que no dediquen todas las horas que deberían emplear). Esta última posibilidad es la que adoptó el RDL 14/2012, pero yendo un poco más, ya que contempla las dos caras de la moneda, por un lado, posibilita aumentar la carga docente a quien no acredita actividad investigadora, pero por otro contempla su reducción a quien si puede acreditarla, reequilibrando de este modo la carga de trabajo entre los profesores que investigan y los que no.

**PROFESORADO FUNCIONARIO QUE TIENE SEXENIOS ÓPTIMOS POR CATEGORÍA (%)**

Si bien la nueva regulación de la LOU parecía que venía a suponer un cambio radical en la dedicación del profesorado y que, por lo tanto, se iba a reducir o incrementar la carga docente del PDI docente correlacionándola con la acreditación de una mayor o menor actividad investigadora en base a los sexenios de investigación reconocidos, al final, todo se quedó en una mera orientación, ya que tras el revuelo inicial y la postura francamente crítica de amplios sectores del profesorado funcionario universitario y de las propias UUPP, el MECD, emitió una nota el 2 de julio de 2012 sobre el régimen de dedicación del profesorado universitario, en el que matizó el contenido de la modificación de la LOU por el RDL 14/2012. En base a esta Nota informativa se reconoce expresamente que, al amparo de lo señalado tanto en la LCTI como de la nueva regulación del art. 68 de la LOU, son las UUPP las que, en ejercicio de sus competencias, pueden decidir si aplican o no los criterios del art. 68.2 de la LOU, y por lo tanto, si minoran la dedicación para dejarla en un mínimo de 16 créditos ECTS y si la aumentan hasta los 32 créditos, todo ello en atención a las distintas situaciones de percepción de sexenios que contempla el texto legal. En definitiva, que la nueva regulación no era imperativa, y que eran las UUPP las que debían disponer si la aplicaban o no, de ahí que el legislador estatal, a pesar de que es consciente de los problemas que conlleva el modelo actual y de las mayores niveles de eficiencia que podrían alcanzarse con el sistema propuesto, dejó en manos de la autonomía universitaria las decisiones de adaptación de la carga docente a la actividad investigadora del profesorado<sup>36</sup>. Todo ello, pese a que

<sup>36</sup> En este sentido, DE LOS REYES MARZAL RAGA (2014) señala: «No obstante, hemos de recordar que la reforma del art. 68 de la LOU operada por el citado RDL 14/2012 deja intacta la competencia de las UUPP para que, en uso de su autonomía, puedan organizar y concretar en cada caso el régimen de dedicación de su PDI. A tal fin la negociación colectiva se ha mostrado como una de las fuentes más importantes para aligerar la carga docente que impone el nuevo marco estatal, aunque nada impide el uso de la potestad normativa que también gozan las UUPP».

tanto la normativa previa (art. 9.1 del Real Decreto 898/1995) como el art. 32 de la LCTI ya mencionado, si bien reconocen la autonomía de las UUPP para fijar la carga docente y para establecer la distribución de la dedicación del PDI a su servicio en cada una de las funciones propias universitarias, al mismo tiempo, restringen esa autonomía al respeto de lo establecido en la LOU y en su normativa desarrollo, por lo que el RDL 14/2012, al modificar la LOU, podía haber impuesto como obligatorias las reglas que posibilitan incrementar o disminuir la carga docente en base a la actividad investigadora acreditada vía sexenios de investigación, no dejándolo todo a la libre decisión de las UUPP. Es evidente que estamos ante un tema muy conflictivo a nivel político, social y económico al que el legislador estatal no se ha atrevido de momento a hacerle frente, dejándolo aparcado para una mejor ocasión, y esa es la razón por la que en el apartado 3 del art. 68, se señala que: *«el Gobierno, previo informe de las CAs y del Consejo de Universidades regulará las bases del régimen general de dedicación del PDI funcionario»*.

Las consecuencias de esta tibia posición del legislador estatal tras la nota del Ministerio, como era de prever, han sido que la mayor parte de las UUPP hicieron caso omiso de las posibilidades que les otorga la nueva redacción de la LOU. En los informes del Consejo de Cuentas de Castilla y León del ejercicio 2012 se ha llegado a conclusiones muy similares, respecto de las 4 UUPP de esa Comunidad. En todos ellos se indica que tras aplicar los POD, en los que normalmente se contemplan ciertas reducciones, la carga docente del profesorado funcionario con dedicación a tiempo completo quedaba por debajo de los límites inferior y superior (16 y 32 créditos ECTS) del RDL 14/2012, por lo que coexisten profesores que pueden tener una carga docente inferior a los 16 créditos establecidos como mínimo (es decir inferior a 5,33 horas a la semana, sin contar tutorías) y profesores cuyas obligaciones docentes se fijan muy por debajo de los 32 créditos ECTS que podría haberseles exigido (10,66 horas de docencia a la semana), concluyéndose que *«esas UUPP, en el ámbito de su autonomía no han seguido la filosofía de la modificación efectuada en el art. 68 de la LOU por el RDL 14/2012 y que, por lo tanto, no han graduado la actividad docente en función de la mayor o menor actividad investigadora acreditada mediante sexenios de investigación»*.

Esta posición de las UUPP de Castilla y León, que probablemente puede extrapolarse a nivel nacional, permite poner en tela de juicio si las UUPP en el ámbito de la autonomía que les atribuye la LOU y la LCTI, son realmente eficientes a la hora de determinar

la carga docente de su profesorado y de distribuir la dedicación del mismo en cada una de sus funciones propias. En este contexto, no debe olvidarse que los POD son aprobados por órganos colegiados en los que ostentan una representación importante los profesores a los que estos son de aplicación, lo que a vuela pluma nos permite vislumbrar las razones de la escasa acogida que suscitó la reforma del art. 68 de la LOU.

Por lo tanto, parece necesaria una regulación básica estatal que atendiendo a un conjunto de criterios y parámetros objetivos permita a todas las UUPP cuantificar las horas que el PDI funcionario dedica a la actividad investigadora para, de este modo, poder fijar la carga docente de una forma más equitativa para todo el profesorado. En esta línea, el TCu en el informe de 2012 señala: *«la falta de una actualización del régimen jurídico aplicable al régimen de dedicación provoca disfunciones a la hora de establecer el necesario marco único aplicable a todas las UUPP, sin perjuicio de su propia autonomía»*.

## 9. RETRIBUCIONES CARENTES DE COBERTURA LEGAL

En múltiples casos, las UUPP, en una conceptualización equivocada de las facultades y potestades que otorga la autonomía universitaria, y, en ocasiones, al amparo de la negociación colectiva: crean premios, incentivos o gratificaciones vinculados a la contingencia de jubilación, aprovechándose de los resquicios legales en materia de previsión social complementaria; establecen complementos salariales no previstos en la legislación aplicable; y acuerdan incrementos retributivos por encima de los límites señalados en las Leyes de Presupuestos anuales.

### 9.1. Premios, gratificaciones e incentivos a la jubilación sin soporte legal

En esta materia destacan, por su repercusión mediática e importancia económica, los incentivos establecidos por las UUPP para la jubilación voluntaria anticipada del PDI funcionario. En este contexto, una gran parte de las UUPP<sup>37</sup> en uso de su autonomía financiera, aprobaron planes de incentivación de la jubilación voluntaria anticipada del profesorado funcionario (y laboral) que

<sup>37</sup> De acuerdo con el informe del TCu de 2012, estos planes se han aplicado en al menos 36 UUPP y en la UNED y a ellos se han acogido al menos 3.828 empleados hasta 2012.

consistían en el abono a través de los fondos de acción social de un incentivo económico para compensar al profesorado la diferencia entre las retribuciones brutas ordinarias a la fecha de jubilación anticipada ( a partir de los 60 años) y el importe de la pensión máxima fijado en la Ley de presupuestos de cada año, el cual se abonaría desde la jubilación voluntaria y hasta los 70 años. Como señala la Sindicatura de Cuentas de Asturias en su informe de la UP de Oviedo de 2012: «*El incentivo medio cobrado por jubilación anticipada voluntaria se aproxima a la mitad del valor de la pensión máxima, con lo que el personal beneficiado se asegura, desde el momento de la jubilación anticipada hasta los 70 años, unos ingresos anuales que superan ampliamente la pensión máxima del artículo 44 de la LPE para el año 2012*»<sup>38</sup>.

El TCu, inicialmente en informes específicos de algunas UUPP de CAs sin OCEX, y posteriormente en informes relativos a los sectores autonómicos que extendían sus conclusiones a todas las UUPP, ya había avisado sobre la ausencia de norma legal habilitante para la creación de estos incentivos, circunstancia que se reitera en el informe de 2012<sup>39</sup>.

## 9.2. Complementos retributivos ilegales

La comunicación «*Normativa Universitaria: nacida para incumplirse*» presentada en los XI Encuentros Técnicos de los OCEX por Junquera Bernal, M. y Ortega Ortega, B. de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña, constituye una buena referencia a estos efectos, ya que hace una exposición de las irregularidades que en materia de personal han ido cometiendo las UUPP catalanas a lo largo de un período de fiscalización de diez años y que se han ido reflejando en los sucesivos informes de fiscalización. Entre las incidencias detectadas pueden destacarse las siguientes: la U. de Barcelo-

---

<sup>38</sup> La motivación última de estos planes es según señala el profesor FERNÁNDEZ ENGUITA es: «*que aunque la universidad paga la diferencia entre el salario teórico y la pensión, se ahorra una cantidad muy superior; es decir la pensión que pasa a ser pagada por la Seguridad Social (por todos los ciudadanos) y por menos dinero que ese, contrata un profesor precario y mal pagado (asociado o interino). Los anticipadamente jubilados se van contentos porque cobran lo mismo sin trabajar y los profesores más jóvenes se frotan las manos porque ven despejarse el camino para la promoción*».

<sup>39</sup> «*Dada la falta de norma legal que habilite a las UUPP para disponer en materia de jubilación voluntaria anticipada distinta al marco general establecido, el TCu concluye que no existe amparo legal para el abono de estos incentivos cuando se ha extinguido la relación de servicios con la Universidad*».

na, tal y como se detalla en el Informe 14/2010, a partir de acuerdos suscritos entre la Gerencia y la Junta del PAS funcionario reconocieron a este personal determinados complementos retributivos adicionales o incorporaron en su complemento específico determinados complementos no previstos en la normativa reguladora, todo ello con el fin de conseguir su equiparación retributiva con el PAS laboral; la U. Rovira Virgili, como se manifiesta en el informe 21/2012, creó al margen de la regulación vigente en materia de dedicación del profesorado un complemento económico al PDI que tenía una dedicación superior a la media durante un curso académico; la U. Politécnica de Cataluña, como se especifica en el Informe 7/2013, de los ejercicios 2008/2009/2010, abonó a los cargos académicos un complemento para el ejercicio del cargo, adicional al regulado en el Real Decreto 1086/1989, por lo que se duplicó el complemento que legalmente podían percibir.

### **9.3. Incrementos retributivos por encima de los límites de las LPGE**

La LPGE de todos los años establece una disposición de carácter básico al amparo de los artículos 149.1.13 y 156.1 de la CE que impone una serie de límites que deben respetar los incrementos de las retribuciones del personal al servicio del sector público y que son aplicables a las UUPP. Las ICEX analizan en sus fiscalizaciones el respeto de estos límites, detectándose en ocasiones incumplimientos por parte de las UUPP.

Las Universidades catalanas, tal y como se detalla en los Informes de la U. de Barcelona 2006/2007(14/2010), la U. Politécnica de Cataluña ejercicios 2006/2007 (7/2010) y U. Autónoma de Barcelona ejercicios 2007/2008/2009, al amparo de dos acuerdos de la Mesa General de las UUPP catalanas de 15 y 22 de diciembre de 2005, aplicaron incrementos retributivos en los ejercicios posteriores, tanto del PAS como del PDI funcionario, que implicaban aumentos de la masa salarial por encima de los límites establecidos en las leyes de presupuestos.

Las UUPP de Castilla y León, como se muestra en el informe de fiscalización de la gestión de la USAL 2007, para incorporar el 100% del complemento específico en las pagas extraordinarias entre 2007 y 2009 (1/3 cada año) en cumplimiento del art. 21.4 de la LPGE, firmaron un acuerdo con las Organizaciones sindicales, el 19 de julio de 2007. Esta incorporación, según las LPGE tenía como límite el 1% de la masa salarial de funcionarios y laborales en cada uno de los

tres ejercicios, a pesar de lo cual las UUPP, vulnerando ese máximo, acordaron incrementos del 1,4% de la masa salarial para cada uno de esos colectivos y en cada uno de esos ejercicios.

#### 9.4. Consecuencias de las vulneraciones legislativas.

##### Posición ICEX

Sobre este particular, hay dos Sentencias del Tribunal Supremo (TS) que, si bien versan sobre los límites a la tasa de reposición de efectivos de las UUPP impuestos en el Decreto-Ley 20/2011 y en la Ley 2/2012, permiten mostrar a las claras, que la autonomía universitaria no es una «*patente de corso*» que habilite a las UUPP para vulnerar y transgredir las disposiciones legales que les sean de aplicación, lo que puede extrapolarse a todos los supuestos anteriormente citados en materia de retribuciones. Así, la STS de 9 de marzo de 2015 se señala que las «*limitaciones de la tasa de reposición de efectivos impuestas afectan a la autonomía universitaria pero, en tanto esta última viene delimitada por las leyes y no se ha cuestionado la constitucionalidad de las normas del Real Decreto-Ley 20/2012 y de la Ley 2/2012, no la vulneran*». La segunda STS de 18 de mayo de 2015 hace precisiones adicionales: «*Y la autonomía financiera de las UUPP tampoco puede abstraerse de los límites que deriven de normas básicas establecidas por la Ley, las cuales, a su vez expresan normativamente en el ámbito presupuestario la dirección de la política económica trazada por el gobierno y convalidada por las Cortes generales. Esa misma razón, el sometimiento a la Ley, debe llevar a rechazar las alegaciones de la Universidad Pablo de Olavide que se apoyan en la autonomía universitaria en relación con el Convenio Colectivo para el PDI Laboral de las UUPP de Andalucía. En efecto, las previsiones que en él se hacen no pueden prevalecer frente a las determinaciones establecidas por normas con fuerza de ley*».

Pese a lo anterior, el propio TS en otras 2 Sentencias objeto de fuertes controversias, exoneró a las UUPP de las responsabilidades contables que pudieran derivarse por la adopción de acuerdos, pactos y convenios que contravinieran disposiciones con rango de Ley, paralizándose, en consecuencia, todos los expedientes de responsabilidad contable iniciados previamente por el TCu con base a esos motivos. Así, Arias Rodríguez, A. (2015) respecto a los Planes de jubilación anticipada: «*Ante semejante atropello, la sección de Enjuiciamiento del TCu inició expediente de responsabilidad contable, por pagos indebidos sin soporte legal, donde los instructores solicitaron la identificación de los integrantes de los órganos colegiados que no votaron en contra (en algún caso en el Consejo Social), pero mediada la tramitación, el TS*

*casa y anula la STCu de 17-3-2010 de reintegro por alcance del Pleno de Boadilla del Monte (Madrid) por un complemento de paga extra también reconocido como pago indebido. Entendió el TS que los pagos que emanan de los órganos competentes para aprobarlos y no fueron impugnados en la jurisdicción contencioso administrativa no pueden ser considerados indebidos, dando un severo revulsión a la jurisprudencia contable y, como efecto colateral obligando a archivar todas las responsabilidades de los órganos unipersonales y colegiados de las UUPP que los promovieron»<sup>40</sup>.*

Esa doble jurisprudencia del TS, plantea una problemática de difícil solución, por cuanto la Jurisdicción contencioso-administrativa, como bien es sabido, tiene un sistema de legitimación muy restrictivo, lo que unido a la ausencia de acción pública en este ámbito, deja impunes todos los pactos, acuerdos y convenios adoptados por las UUPP<sup>41</sup>, porque los únicos con interés supuestamente «legítimo» para impugnarlos serían los propios beneficiados. En este escenario, la única posibilidad que queda a las ICEX, es continuar poniendo de manifiesto en sus informes los acuerdos, pactos y convenios que, a pesar de adoptarse al amparo de la autonomía universitaria, supongan violaciones y transgresiones de la normativa estatal y autonómica, conminando, a las UUPP a la declaración de oficio de su nulidad, o en su caso, a su declaración de lesividad para su ulterior impugnación ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

Los pactos, acuerdos y convenios que incorporan estos premios, complementos e incrementos son adoptados por órganos colegiados de las UUPP que, al amparo de la autonomía universitaria, es-

---

<sup>40</sup> Ese archivo de actuaciones se ha producido en todos los supuestos comentados en este apartado. Así respecto de todas las vulneraciones legislativas detectadas por la Sindicatura de Cuentas de Cataluña, JUNQUERA BERNAL M. y ORTEGA ORTEGA, B. (2015) añaden: «Por parte del TCu se han ido incoando procedimientos de responsabilidad contable por todas las irregularidades aquí expuestas derivados en la mayoría de los casos, a informes de la Fiscalía del referido Tribunal. El resultado ha sido que en fase de actuaciones previas se ha declarado la inexistencia de responsabilidad contable y posteriormente el TCu ha archivado los procedimientos. Esto se ha producido sobre todo a partir de que en el año 2012 se dictaron por el TS dos sentencias que han afectado mucho a estos procedimientos, aunque el Tribunal no las está aplicando en su totalidad». En cuanto al Informe del Consejo de Cuentas de Castilla y León USAL 2007, el procedimiento de reintegro por alcance 170/14 fue igualmente archivado en virtud de Auto de 22/09/2014 por no proceder la incoación de juicio contable.

<sup>41</sup> Y las repercusiones económicas no son intrascendentes, ya que al amparo de los Planes de Incentivación de la jubilación voluntaria, el informe del TCu de 2012 señala que se han satisfecho, entre 2008 y 2012, 182.965 miles de euros, siendo la proyección de gastos futura de 237.725 miles de euros.

tán integrados en su mayoría por el personal que se beneficia de las mejoras retributivas acordadas, lo que pone de manifiesto, la necesidad de que toda esas actuaciones se sometan a autorización previa y control posterior de la Administración que ostenta la tutela financiera. Por ello, y para evitar que estas situaciones puedan volver a producirse en un futuro, las ICEX deben proponer reformas en la legislación estatal y autonómica orientadas a establecer sistemas de autorización previa y control posterior de todos los acuerdos adoptados por las UUPP en materia de retribuciones de su personal. Con parecidas pretensiones, el TCu en su informe de 2012 recomienda que: *«En cuanto a la significación del acto formal de autorización de los costes de personal por la CA correspondiente, se significa que hay que cumplir y adecuarse al límite de gastos autorizado, y en su caso, solicitar nueva aprobación para las desviaciones justificativas que se produzcan, así como la financiación adicional para hacerles frente. Lo mismo cabe predicar respecto de aquellos aspectos establecidos en la negociación colectiva, al amparo del ejercicio de su autonomía financiera, de los que se señala su falta de cobertura legal para su adopción».*

## 10. CONCLUSIONES

La mayor parte de las deficiencias sacadas a la luz por las ICEX en sus informes de fiscalización y puestas de manifiesto en el presente artículo, no son consecuencia de situaciones esporádicas e individualizadas de algunas UUPP, sino que se perpetúan en el tiempo y afectan a todas ellas en su conjunto, por cuanto están intrínsecamente ligadas a la distribución de competencias diseñada por el legislador estatal para garantizar el respeto de la autonomía universitaria, y al uso inadecuado que las CAs y UUPP han hecho de las competencias atribuidas. Ante esta espinosa realidad caben dos posibles actitudes: considerar que las irregularidades detectadas son únicamente consecuencia de excesos ocasionales y peajes coyunturales que la sociedad debe soportar como consecuencia de la autonomía universitaria y del reparto competencial efectuado; o entender que nos encontramos ante problemas estructurales que aconsejan un replanteamiento de la extensión y alcance de la autonomía universitaria.

La postura de las ICEX, ante esta disyuntiva, queda claramente patente en las recomendaciones de los informes de fiscalización trasladadas en este artículo. Muchas de sus propuestas abogan por la realización de reformas legislativas para lograr una mayor integración de las UUPP en el sector público regional, para mejorar y dar uniformidad a la normativa autonómica aplicable a las mismas

y para la imposición de límites adicionales que delimiten y acoten el ejercicio de algunas de sus competencias.

Serán muchos los que, procedentes del mundo universitario, contraargumentarán que muchas de estas modificaciones, atentan contra la autonomía universitaria, y que por lo tanto, podrían dar lugar a la interposición de recursos de amparo ante el Tribunal Constitucional. En este contexto, si bien hay que ser plenamente conscientes de la protección constitucional que se le otorga a la autonomía universitaria como derecho fundamental, al mismo tiempo, hay que darse cuenta de que esas propuestas constituyen la única vía (o sino, al menos, la más adecuada) para dar solución a los problemas denunciados y alcanzar, así, una mayor eficacia y eficiencia de las UUPP en la prestación de sus servicios y un respeto más escrupuloso de la legalidad vigente. Los problemas señalados se encuentran tan larvados en el funcionamiento de las UUPP y son de tal calado, que es imperioso un golpe de timón para revertir esta gravosa dinámica. La ausencia de reformas valientes en este ámbito nos aboca inexorablemente a la cronicidad de las anomalías e irregularidades detectadas.

Adicionalmente debe reseñarse que gran parte de las modificaciones normativas planteadas, no inciden de un modo restrictivo en la libertad académica en la que se fundamenta la autonomía universitaria. A favor de esta tesis, viene muy bien al caso, lo señalado por el constitucionalista FRANCESC DE CARRERAS (2014): *«La autonomía universitaria no es política —como la de las CAs, por ejemplo—, sino que es funcional; es decir, las competencias que la Universidad ostenta en virtud de su autonomía no tienen como finalidad defender los intereses generales sino la libertad académica, o sea, la libertad de enseñanza y de investigación. Por tanto, la Universidad es autónoma de forma limitada, es decir, sólo en función de la garantía de la libertad académica; no es autónoma para tomar decisiones en todas las materias que le afecten. En este último aspecto, las Universidades están o deberían estar sometidas a los poderes públicos competentes —Estado y CAs— por dos razones: primera, porque la sociedad está interesada en las funciones docentes e investigadoras que la Universidad realiza; es decir, en tener una fuerza de trabajo compuesta por buenos especialistas en los distintos saberes y profesiones. Y segunda, porque esta es la razón por la cual, con el dinero de todos los contribuyentes, las Administraciones financian las universidades públicas, ya que las tasas de los estudiantes solo cubren el 15% de los gastos, y los ingresos propios el 5%, con lo que el 80% restante corre de su cargo. Por tanto, si bien, las decisiones de estos poderes públicos no pueden afectar al ámbito de la libertad académica, en las demás cuestiones la competencia debe ser estatal o autonómica, de acuerdo con el adecuado reparto de competencias».*

## 11. ADENDA

Con posterioridad a la remisión de este artículo para su publicación en la Revista Española de Control Externo, el TCu ha emitido varios informes sobre las CAs que carecen de OCEX del ejercicio 2014 y sobre las UUPP de esas CAs, relativos a los ejercicios 2013-2014 (Politécnica de Cartagena, Murcia, Castilla-La Mancha, La Rioja, Cantabria y Extremadura). Estos informes reinciden nuevamente en algunos de los problemas reseñados en el artículo y añaden nuevos contenidos en su misma línea argumental, lo que hace necesario, en aras de su actualización, incluir una Adenda con las conclusiones y recomendaciones más relevantes de estos Informes.

### **Integración en el Sector Público Autonómico de las UUPP.**

Los Informes de las seis UUPP reseñados recomiendan que, en aplicación de lo dispuesto en el art. 82 de la LOU y de la consideración que tienen las UUPP como parte integrante del sector público autonómico, las CAs dicten una actualización de sus leyes presupuestarias, en las que expresamente se recoja a las UUPP en el ámbito propio de los sectores públicos regionales y la consideración particular de esa adscripción como sector público institucional. Paralelamente, esa misma recomendación se incluye en los Informes de las CAs de Castilla-La Mancha y Murcia del ejercicio 2014.

**Autonomía Presupuestaria.** En los informes individuales de las 6 UUPP precitadas y en los de las 5 CAs respectivas se ha recomendado a estas últimas dictar la normativa adecuada, a fin de que el procedimiento establecido por el que las Universidades aprueban de forma autónoma e independiente sus presupuestos se incorpore en el procedimiento general establecido en la normativa autonómica para el sector público, con respeto a la autonomía universitaria en su vertiente financiera reconocida a las mismas, de manera que las leyes habilitantes de los créditos en la CAs contengan también los aprobados por las Universidades.

**Falta de uniformidad de estructuras presupuestarias y normas presupuestarias y contables.** En los informes de las seis UUPP, se señala que como excepción al régimen contable y presupuestario previsto en el art 81.4 de la LOU, que exige una adaptación de las UUPP a las normas que con carácter general se establezcan para el sector público, y al amparo de lo dispuesto en el art. 82 de ese mismo texto legal, que atribuye a las CAs la competencia para establecer las normas y procedimientos para el desarrollo y ejecución del

presupuesto de las Universidades, se estima necesario que por parte de las CAs se aprueben aquellas especialidades reconocidas a las UUPP que se aparten del sector público en atención a sus peculiaridades. En los informes de algunas de las UUPP transcritos, se indica que estas han aprobado normas de ejecución presupuestaria que difieren de lo estipulado con carácter general para el sector público autonómico (sobre todo en materia de vinculación de créditos) y que contradicen lo dispuesto en el art. 82 de la LOU, que obliga a las UUPP a sujetarse a las normas establecidas por las CAs. A su vez, en todos los informes sobre UUPP se señala que no existen en los ámbitos autonómicos respectivos una normalización contable respecto de las UUPP regionales.

**Deficiencias en la regulación y en la actividad de control interno.** En tres de los seis informes de las UUPP de 2013-2014 emitidos (Cantabria, La Rioja, Extremadura) se continúa señalando que su potestad organizativa, reflejo de su autonomía universitaria, no ha desarrollado normativamente un CI que satisfaga plenamente las características que del mismo se reputan para la administración pública regional.

En los Informes de las CAs de Castilla-La Mancha, Cantabria y Extremadura del ejercicio 2014, tras señalar que no consta el dictado por parte de las CAs, de normas y procedimientos para el control de las inversiones, gastos e ingresos de sus Universidades en previsión de lo dispuesto en el art. 82 de la LOU, se recomienda que la normativa autonómica se regulen estos elementos. Además, en los informes de las CAs de Murcia y La Rioja del ejercicio 2014, después de destacar que las UUPP de estas CAs no están sometidas al control financiero de la Intervención General, se propone incorporar a dichas entidades en el ámbito de los controles financieros previstos en la LOU, de acuerdo con la naturaleza de sus funciones. Finalmente, en los informes de las 6 UUPP de 2013-2014 se estima conveniente incorporar a las UUPP en el ámbito de los controles financieros previstos en la LOU, respetando la naturaleza de sus funciones, y de acuerdo con la normativa general aplicable respecto al sector público autonómico, así como que se produzca una adecuada convergencia de la normativa autonómica respecto de la normativa de auditoría pública de general aceptación mediante disposición de jerarquía normativa suficiente.

**Inconsistencias entre LOU y LOEPSF que perjudican la disciplina universitaria.** En los informes de las 6 UUPP aludidos se analiza esta dinámica, señalándose que de las actuaciones fiscali-

zadoras se ha comprobado que la modificación legal operada en la LOU no fue acompañada del desarrollo mínimo adecuado que posibilitara y homogenizara su cumplimiento por parte de las UUPP españolas, pues ni la LOEPSF ni las CAs establecieron el método para la determinación del límite de gasto no financiero por parte de las UUPP. Esta ausencia ha posibilitado la existencia de criterios y procedimientos dispares en las distintas UUPP fiscalizadas por el TCu.

**Precios públicos desconectados de los modelos de contabilidad analítica.** En los informes de la UUPP de Murcia y Politécnica de Cartagena, se señala que el proceso de fijación de precios en la CA de Murcia y dado que en las UUPP no está implantada la contabilidad analítica y a que los precios públicos establecidos son iguales para ambas, se optó por realizar una aproximación del coste de la prestación del servicio de educación superior mediante una fórmula de agregación de costes y su distribución entre el número de alumnos, lo que permitió establecer un coste medio aproximado, situación que no se ajusta a las prescripciones de la Ley. En el informe de Castilla-La Mancha se destaca que esa aproximación al coste de prestación se efectuó mediante la actualización del IPC respecto a los costes del ejercicio precedente, lo que tampoco se ajusta a la Ley. Finalmente, en los informes de las UUPP de La Rioja, Cantabria y Extremadura, en las que no está implantada la contabilidad analítica, se remarca que los precios establecidos por las CAs no se fijan en función del coste real de prestación del servicio, situación que nuevamente no se ajusta a la legalidad.

**Carga docente.** En el informe de todas las UUPP referenciados se concluye aclarando que la falta de una actualización del régimen jurídico aplicable al régimen de dedicación docente provoca disfunciones a la hora de establecer el marco único aplicable a todas las UUPP, sin perjuicio de su propia autonomía, dando cumplimiento a lo dispuesto en el art. 68.3 que señala que «*El Gobierno, previo informe de las CAs y el Consejo de Universidades, regulará las bases del régimen de dedicación del PDI funcionario*». En base a ello, posteriormente se recomienda que las AAPP competentes procedan a actualizar el régimen jurídico aplicable a la normativa sobre dedicación docente a fin de establecer el necesario marco único aplicable a todas las UUPP, sin perjuicio de la propia autonomía de las mismas, dando cumplimiento a lo dispuesto en el art. 68.3 de la LOU.

## 12. BIBLIOGRAFÍA

- ARIAS RODRÍGUEZ, A., *El Régimen Económico y Financiero de las Universidades Públicas*, tercera edición. Amarante, Madrid, 2015.
- CHAVES GARCÍA, J.R., «El Tribunal Superior de Valencia impone al profesorado universitario la obligación de fichar para control horario», entrada de su blog *delaJusticia.com*, de 10 de febrero de 2009.
- COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SUE, *Propuestas para la reforma y mejora de la calidad y eficiencia del Sistema Universitario Español*, entregado al Ministro el 12 de febrero de 2013.
- CRUE, *La Universidad española en cifras 2014-2015*, Madrid, 2016.
- DE DIEGO ALONSO, J., «Las CAs y la disciplina fiscal de sus UUPP y entes dependientes», *Revista Presupuesto y Gasto Público*, 2017.
- DE LOS REYES MARZAL RAGA, C., «La protección social del PDI al servicio de la Universidad», *Revista Aragonesa de Administración Pública*, 2014.
- FERNÁNDEZ ENGUITA, M., «La merecida ruina de la U. Complutense: 1. Jubilaciones», entrada de su blog *Cuaderno de Campo*, de 30/11/ 2011.
- FRANCESC DE CARRERAS SERRA, «Tres problemas de la Universidad», *El País*, 16 de diciembre de 2014.
- JUNQUERA BERNAL, M., y ORTEGA ORTEGA, B., «Normativa universitaria: nacida para incumplirse», comunicación presentada en *XI Encuentros Técnicos de los OCEX*, 2015.
- MECD, *Datos y cifras del Sistema Universitario Español, curso 2014/2015*.
- MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS, *Informe sobre los Proyectos de Presupuestos de las CAs 2016*.
- OCU, *Libro blanco de los costes en las universidades*. Tercera Edición 2011.
- PERÉZ GARCÍA, F., y SERRANO MARTÍNEZ, L. *Universidad, Universitarios y productividad en España*, Fundación BBVA, 2012.
- SOUVIRÓN MORENILLA, J.M., y PALENCIA HERREJÓN, F., *La nueva regulación de las universidades*. Editorial Colmares, 2002.

---

# LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

---

---



## PRIMER CUATRIMESTRE DEL AÑO 2017

---

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

- REAL DECRETO-LEY 1/2017, de 20 de enero, de medidas urgentes de protección de consumidores en materia de cláusulas suelo. (BOE n.º 18, de 21 de enero de 2017)
- REAL DECRETO-LEY 4/2017, de 24 de febrero, por el que se modifica el régimen de los trabajadores para la prestación del servicio portuario de manipulación de mercancías dando cumplimiento a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de diciembre de 2014, recaída en el asunto C-576/13 (procedimiento de infracción 2009/4052). (BOE n.º 48, de 25 de febrero de 2017)
- REFORMA del Reglamento del Senado por la que se modifica el artículo 49.2. (BOE n.º 63, de 15 de marzo de 2017)
- REAL DECRETO-LEY 5/2017, de 17 de marzo, por el que se modifica el Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, y la Ley 1/2013, de 14 de mayo, de medidas para reforzar la protección a los deudores hipotecarios, reestructuración de deuda y alquiler social. (BOE n.º 66, de 18 de marzo de 2017)
- LEY 1/2017, de 18 de abril, sobre restitución de bienes culturales que hayan salido de forma ilegal del territorio español o de otro Estado miembro de la Unión Europea, por la que se incorpora al ordenamiento español la Directiva 2014/60/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo de 15 de mayo de 2014. (BOE n.º 93, de 19 de abril de 2017)
- REAL DECRETO-LEY 7/2017, de 28 de abril, por el que se prorroga y modifica el Programa de Activación para el Empleo. (BOE n.º 102, de 29 de abril de 2017)

## 1.2. Leyes Autonómicas y disposiciones con valor de Ley

### 1.2.1. Comunidad Autónoma de Andalucía

- LEY 8/2016, de 12 de diciembre, de modificación de la Ley 3/2005, de 8 de abril, de Incompatibilidades de Altos Cargos de la Administración de la Junta de Andalucía y de Declaración de Actividades, Bienes, Intereses y Retribuciones de Altos Cargos y otros Cargos Públicos. (BOE n.º 15, de 18 de enero de 2017)
- LEY 10/2016, de 27 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2017. (BOE n.º 18, de 21 de enero de 2017)

### 1.2.2. Comunidad Autónoma de Aragón

- LEY 10/2016, de 1 de diciembre, de medidas de emergencia en relación con las prestaciones económicas del Sistema Público de Servicios Sociales y con el acceso a la vivienda en la Comunidad Autónoma de Aragón. (BOE n.º 14, de 17 de enero de 2017)
- LEY 11/2016, de 15 de diciembre, de acción concertada para la prestación a las personas de servicios de carácter social y sanitario. (BOE n.º 14, de 17 de enero de 2017)
- LEY 1/2017, de 8 de febrero, de medidas de racionalización del régimen retributivo y de clasificación profesional del personal directivo y del resto del personal al servicio de los entes del sector público institucional de la Comunidad Autónoma de Aragón. (BOE n.º 57, de 8 de marzo de 2017)
- LEY 2/2017, de 30 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria. (BOE n.º 97, de 24 de abril de 2017)

### 1.2.3. Comunidad Autónoma del Principado de Asturias

- LEY 1/2017, de 17 de febrero, por el que se crea y se regula el Registro de grupos de interés de Cataluña. (BOE n.º 77, de 31 de marzo de 2017)
- LEY 3/2017, de 7 de abril, de autorización de endeudamiento. (BOE n.º 113, de 12 de mayo de 2017)

#### 1.2.4. Comunidad Autónoma de Cantabria

- LEY 1/2017, de 24 de febrero, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Cantabria para el año 2017. (BOE n.º 67, de 20 de marzo de 2017)
- LEY 2/2017, de 24 de febrero, de Medidas Fiscales y Administrativas. (BOE n.º 67, de 20 de marzo de 2017)
- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 2/2017, de 24 de febrero, de Medidas Fiscales y Administrativas. (BOE n.º 83, de 7 de abril de 2017)
- LEY 3/2017, de 5 de abril, de Espectáculos Públicos y Actividades Recreativas de Cantabria. (BOE n.º 110, de 9 de mayo de 2017)

#### 1.2.5. Comunidad Autónoma de Cataluña

- LEY 3/2016, de 15 de diciembre, de prórroga del Plan Serra Húnter. (BOE n.º 7, de 9 de enero de 2017)
- LEY 4/2016, de 23 de diciembre, de medidas de protección del derecho a la vivienda de las personas en riesgo de exclusión residencial. (BOE n.º 15, de 18 de enero de 2017)
- DECRETO-LEY 6/2016, de 27 de diciembre, de necesidades financieras del sector público en prórroga presupuestaria. (BOE n.º 51, de 1 de marzo de 2017)
- LEY 2/2017, de 15 de febrero, de modificación de la Ley 3=/2010, de veguerías, para crear la veguería de El Penedès. (BOE n.º 57, de 8 de marzo de 2017)
- LEY 3/2017, de 15 de febrero, del libro sexto del Código civil de Cataluña, relativo a las obligaciones y los contratos, y de modificación de los libros primero, segundo, tercero, cuarto y quinto. (BOE n.º 57, de 8 de marzo de 2017)
- CORRECCIÓN DE ERRORES del Código de conducta de los miembros del Parlamento de Cataluña. (BOE n.º 67, de 20 de marzo de 2017)

### 1.2.6. Comunidad de Castilla-La Mancha

- LEY 4/2016, de 15 de diciembre, de Transparencia y Buen Gobierno de Castilla-La Mancha. (BOE n.º 36, de 11 de febrero de 2017)
- LEY 1/2017, de 9 de marzo, por la que se establecen medidas adicionales de protección de la salud pública y del medio ambiente para la exploración, investigación o explotación de hidrocarburos utilizando la técnica de la fractura hidráulica. (BOE n.º 111, de 10 de mayo de 2017)

### 1.2.7. Comunidad de Castilla y León

- LEY 4/2016, de 23 de diciembre, por la que se adoptan medidas para reforzar la cobertura de las necesidades de atención social en el ámbito de la Red de Protección a las Familias de Castilla y León afectadas por la crisis. (BOE n.º 14, de 17 de enero de 2017)
- LEY 5/2016, de 23 de diciembre, por la que se modifica la Ley 6/1991, de 19 de abril, de Archivos y Patrimonio Documental de Castilla y León. (BOE n.º 14, de 17 de enero de 2017)

### 1.2.8. Comunidad Autónoma de Cataluña

- DECRETO-LEY 1/2017, de 14 de febrero, por el que se crea y se regula el Registro de grupos de interés de Cataluña. (BOE n.º 77, de 31 de marzo de 2017)

### 1.2.9. Comunidad Autónoma de Extremadura

- LEY 8/2016, de 23 de diciembre, de medidas tributarias, patrimoniales, financieras y administrativas de la Comunidad Autónoma de Extremadura. (BOE n.º 7, de 9 de enero de 2017)
- LEY 9/2016, de 12 de diciembre, de modificación de la Ley 13/2015, de 8 de abril, de Función Pública de Extremadura. (BOE n.º 7, de 9 de enero de 2017)
- LEY 10/2016, de 12 de diciembre, de modificación de la Ley 9/2015, de 31 de marzo, por la que se regula la figura y funciones de los Cronistas Oficiales de Extremadura. (BOE n.º 7, de 9 de enero de 2017)

- LEY 1/2017, de 27 de enero, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para 2017. (BOE n.º 36, de 11 de febrero de 2017)
- LEY 2/2017, de 17 de febrero, de emergencia social de la vivienda de Extremadura. (BOE n.º 69, de 22 de marzo de 2017)

#### *1.2.10. Comunidad Autónoma de Galicia*

- LEY 1/2017, de 8 de febrero, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2017. (BOE n.º 83, de 7 de abril de 2017)
- LEY 2/2017, de 8 de febrero, de medidas fiscales, administrativas y de ordenación. (BOE n.º 83, de 7 de abril de 2017)

#### *1.2.11. Comunidad Autónoma de las Illes Balears*

- LEY 16/2016, de 9 de diciembre, de creación de la Oficina de Prevención y Lucha contra la Corrupción en las Illes Balears. (BOE n.º 8, de 10 de enero de 2017)
- LEY 18/2016, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears para el año 2017. (BOE n.º 16, de 19 de enero de 2017)
- DECRETO-LEY 1/2017, de 13 de enero, de modificación de la Ley 20/2006, de 15 de diciembre, Municipal y de Régimen Local de las Illes Balears, y de la Ley 3/2007, de 27 de marzo, de la Función Pública de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, y de medidas en materia de coordinación de las policías locales de las Illes Balears. (BOE n.º 42, de 18 de febrero de 2017)

#### *1.2.12. Comunidad Autónoma de la Región de Murcia*

- LEY 1/2017, de 9 de enero, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2017. (BOE n.º 53, de 3 de marzo de 2017)
- LEY 2/2017, de 13 de febrero, de medidas urgentes para la reactivación de la actividad empresarial y del empleo a través de la liberalización y de la supresión de cargas burocráticas. (BOE n.º 57, de 8 de marzo de 2017)

- LEY 3/2017, de 14 de febrero, por la que se modifica la ley 3/1996, de 16 de mayo, de Puertos de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia (BOE n.º 57, de 8 de marzo de 2017)
- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 1/2017, de 9 de enero, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma para el ejercicio 2017. (BOE n.º 67, de 20 de marzo de 2017)

### 1.2.13. Comunidad Foral de Navarra

- LEY FORAL 21/2016, de 21 de diciembre, por la que se establece la cuantía y reparto del Fondo de Participación de las Haciendas Locales en los Tributos de Navarra por Transferencias Corrientes para el ejercicio presupuestario de 2017. (BOE n.º 18, de 21 de enero de 2017)
- LEY FORAL 22/2016, de 21 de diciembre, por la que se adoptan medidas de apoyo a los ciudadanos y ciudadanas en materia de vivienda. (BOE n.º 18, de 21 de enero de 2017)
- DECRETO FORAL LEGISLATIVO 1/2016, de 28 de diciembre, 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 8 de febrero de 2017)
- LEY FORAL 24/2016, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de Navarra para el año 2017. (BOE n.º 55, de 6 de marzo de 2017)
- LEY FORAL 25/2016, de 28 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias. (BOE n.º 55, de 6 de marzo de 2017)
- LEY FORAL 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. (BOE n.º 55, de 6 de marzo de 2017)
- LEY FORAL 27/2016, de 28 de diciembre, por la que se regulan los Tributos sobre el juego en la Comunidad Foral de Navarra. (BOE n.º 55, de 6 de marzo de 2017)
- LEY FORAL 28/2016, de 28 de diciembre, por la que se modifica parcialmente la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria. (BOE n.º 55, de 6 de marzo de 2017)

- LEY FORAL 29/2016, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra. (BOE n.º 55, de 6 de marzo de 2017)

- LEY FORAL 1/2017, de 9 de marzo, por la que se deroga la Ley Foral 2/1997, de 27 de febrero, sobre ayudas a la promoción de polígonos de actividades económicas de ámbito local. (BOE n.º 93, de 19 de abril de 2017)

- LEY FORAL 2/2017, de 6 de abril, para regular la protección de los contribuyentes en materia de cláusulas suelo. (BOE N.º 110, de 9 de mayo de 2017)

- LEY FORAL 3/2017, de 6 de abril, por la que se deroga la Ley Foral 24/2003, de 4 de abril, de Símbolos de Navarra. (BOE n.º 110, de 9 de mayo de 2017)

#### *1.2.14. Comunidad Autónoma del País Vasco*

- LEY 14/2016, de 22 de diciembre, de modificación de la Ley por la que se aprueban los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Euskadi para el ejercicio 2016. (BOE n.º 15, de 18 de enero de 2017)

- LEY 1/2017, de 16 de febrero, de modificación de la Ley 4/2014, de 27 de noviembre de creación del instituto de la memoria, la Convivencia y los Derechos Humanos. (BOE n.º 57, de 8 de marzo de 2017)

- LEY 2/2017, de 11 de abril, por la que se aprueban los presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Euskadi para el ejercicio 2017. (BOE n.º 111, de 10 de mayo de 2017)

- DECRETO LEGISLATIVO 1/2017, de 27 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Gestión de Emergencias. (BOE n.º 113, de 12 de mayo de 2017)

#### *1.2.15. Comunidad Autónoma de La Rioja*

- LEY 2/2017, de 31 de marzo, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de La Rioja para el año 2017. (BOE n.º 96, de 22 de abril de 2017)

- LEY 3/2017, de 31 de marzo, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2017. (BOE n.º 96, de 22 de abril de 2017)

### 1.2.16. Comunitat Valenciana

- LEY 13/2016, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat. (BOE n.º 34, de 9 de febrero de 2017)
- LEY 14/2016, de 30 de diciembre, de Presupuestos de la Generalitat para el ejercicio 2017. (BOE n.º 34, de 9 de febrero de 2017)
- LEY 1/2017, de 1 de febrero, por la que se crea la Agencia Valenciana de la Innovación. (BOE n.º 56, de 7 de marzo de 2017)
- LEY 2/2017, de 3 de febrero, por la función social de la vivienda de la Comunitat Valenciana. (BOE n.º 56, de 7 de marzo de 2017)
- LEY 3/2017, de 3 de febrero, para paliar y reducir la pobreza energética (electricidad, agua y gas) en la Comunitat Valenciana. (BOE n.º 56, de 7 de marzo de 2017)
- LEY 4/2017, de 3 de febrero, por la que se crea la Agencia Valenciana de Seguridad y Respuesta a las Emergencias. (BOE n.º 56, de 7 de marzo de 2017)
- LEY 7/2017, de 30 de marzo, sobre acción concertada para la prestación de servicios a las personas en el ámbito sanitario. (BOE n.º 112, de 11 de mayo de 2017)
- LEY 9/2017, de 7 de abril, de modificación de la Ley 4/1998, del patrimonio cultural valenciano. (BOE n.º 112, de 11 de mayo de 2017)

### 1.3. Reales Decretos

- REAL DECRETO 1/2017, de 13 de enero, por el que se modifica el Real Decreto 1067/2015, de 27 de noviembre, por el que se crea la Agencia Estatal de Investigación y se aprueba su Estatuto. (BOE n.º 12, de 14 de enero de 2017)
- REAL DECRETO 55/2017, de 3 de febrero, por el que se desarrolla la Ley 2/2015, de 30 de marzo, de desindexación de la economía española. (BOE n.º 30, de 4 de febrero de 2017)
- CORRECCIÓN DE ERRORES DEL REAL DECRETO 746/2016, de 30 de diciembre, sobre revalorización y complemen-

tos de pensiones de Clases Pasivas y sobre revalorización de las pensiones del sistema de la Seguridad Social y de otras prestaciones sociales públicas para el ejercicio 2017. (BOE n.º 40, de 16 de febrero de 2017)

- REAL DECRETO 195/2017, de 3 de marzo, por el que se modifica la demarcación de los Registros de la Propiedad, Mercantiles y de Bienes Muebles. (BOE n.º 54, de 4 de marzo de 2017)

- CORRECCIÓN DE ERRORES DEL REAL DECRETO 746/2016, de 30 de diciembre, sobre revalorización y complementos de pensiones de Clases Pasivas y sobre revalorización de las pensiones del sistema de la Seguridad Social y de otras prestaciones sociales públicas para el ejercicio 2017. (BOE n.º 57, de 8 de marzo de 2017)

- REAL DECRETO 231/2017, de 10 de marzo, por el que se regula el establecimiento de un sistema de reducción de las cotizaciones por contingencias profesionales a las empresas que hayan disminuido de manera considerable la siniestralidad laboral. (BOE n.º 71, de 24 de marzo de 2017)

- REAL DECRETO 284/2017, de 24 de marzo, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte. (BOE n.º 72, de 25 de marzo de 2017)

- REAL DECRETO 285/2017, de 24 de marzo, por el que se modifica el Real Decreto 1160/2010, de 17 de septiembre, por el que se regula el Instituto de España, para la integración de la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras. (BOE n.º 72, de 25 de marzo de 2017)

- REAL DECRETO 286/2017, de 24 de marzo, por el que se regulan el Plan Anual Normativo y el Informe Anual de Evaluación Normativa de la Administración General del Estado y se crea la Junta de Planificación y Evaluación Normativa. (BOE n.º 76, de 30 de marzo de 2017)

- REAL DECRETO 362/2017, de 8 de abril, por el que se regula la concesión directa de subvenciones al Consejo General de la Abogacía Española y al Consejo General de los Procuradores de España, en materia de prestación de asistencia jurídica gratuita y al Consejo General de Colegios Oficiales de Psicólogos para la asistencia psicológica a las víctimas de los delitos, para el ejercicio presupuestario 2017. (BOE n.º 86, de 11 de abril de 2017)

- REAL DECRETO 396/2017, de 21 de abril, por el que se modifica el Real Decreto 706/1997, de 16 de mayo, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Seguridad Social. (BOE n.º 96, de 22 de abril de 2017)
- REAL DECRETO 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local. (BOE n.º 113, de 12 de mayo de 2017)
- REAL DECRETO 485/2017, de 12 de mayo, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad. (BOE n.º 114, de 13 de mayo de 2017)

#### 1.4. Órdenes Ministeriales y Circulares

- ORDEN ESS/106/2017, de 9 de febrero, 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, para el ejercicio 2017. (BOE n.º 36, de 11 de febrero de 2017)
- ORDEN HFP/114/2017, de 13 de febrero, por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2017. (BOE n.º 38, de 14 de febrero de 2017)
- ORDEN HFP/125/2017, de 15 de febrero, por la que se dictan instrucciones sobre procedimiento y documentación a remitir a efectos de la solicitud de autorización prevista en el Acuerdo del Consejo de Ministros de 30 de diciembre de 2016. (BOE n.º 41, de 17 de febrero de 2017)
- ORDEN HFP/169/2017, de 27 de febrero, por la que se modifican las Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda de 1 de febrero de 1996, por la que se aprueban los documentos contables a utilizar por la Administración General del Estado; y por la que se aprueba la Instrucción de operatoria contable a seguir en la ejecución del gasto 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 52, de 2 de marzo de 2017)

- ORDEN JUS/221/2017, de 9 de marzo, sobre legalización en formato electrónico de los libros de fundaciones de competencia estatal. (BOE n.º 62, de 14 de marzo de 2017)
- ORDEN HFP/232/2017, de 14 de marzo, por la que se deroga parcialmente la Orden HAP/1287/2015, de 23 de junio, por la que se determinan la información y procedimientos de remisión que el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas tendrá con carácter permanente a disposición de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Civil. (BOE n.º 64, de 16 de marzo de 2017)
- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA ORDEN HFP/169/2017, de 27 de febrero, por la que se modifican las Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda de 1 de febrero de 1996, por la que se aprueban los documentos contables a utilizar por la Administración General del Estado; y por la que se aprueba la Instrucción de operatoria contable a seguir en la ejecución del gasto 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 69, de 22 de marzo de 2017)
- ORDEN PRA/265/2017, de 23 de marzo, por la que se publica el Acuerdo por el que se modifica el reglamento interno de la Conferencia de Presidentes. (BOE n.º 73, de 27 de marzo de 2017)
- ORDEN PRA/360/2017, de 21 de abril, por la que se publica el Acuerdo de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos de 2 de marzo de 2017, sobre condiciones adicionales a cumplir por las Comunidades Autónomas adheridas al Fondo de Financiación a Comunidades Autónomas, compartimento Fondo de Liquidez Autonómico 2017. (BOE n.º 96, de 22 de abril de 2017)

### **1.5. Acuerdos, Resoluciones e Instrucciones**

- RESOLUCIÓN de 10 de enero de 2017, de la Dirección General del Tesoro, por la que se actualiza el anexo 1 de la Resolución de 16 de septiembre de 2016, 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 comunidades autónomas y entidades locales. (BOE n.º 9, de 11 de enero de 2017)

- RESOLUCIÓN de 25 de enero de 2017, de la Subsecretaría, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 20 de enero de 2017, por el que se establecen pautas para la elaboración de una terna de candidatos para la elección de Juez titular del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. (BOE n.º 26, de 31 de enero de 2017)
- RESOLUCIÓN de 2 de febrero de 2017, de la Dirección General del Tesoro, por la que se actualiza el anexo 1 de la Resolución de 16 de septiembre de 2016, 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 comunidades autónomas y entidades locales. (BOE n.º 30, de 4 de febrero de 2017)
- RESOLUCIÓN de 7 de febrero de 2017, del Consejo de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, por la que se modifica el Reglamento de Régimen Interior de la Comisión. (BOE n.º 35, de 10 de febrero de 2017)
- RESOLUCIÓN de 9 de febrero de 2017, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se modifica la de 1 de julio de 2011, por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social. (BOE n.º 40, de 16 de febrero de 2017)
- RESOLUCIÓN de 13 de febrero de 2017, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se modifica la de 10 de marzo de 2015, 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 41, de 17 de febrero de 2017)
- RESOLUCIÓN de 6 de marzo de 2017, de la Dirección General del Tesoro, por la que se actualiza el Anexo 1 incluido en la Resolución de 16 de septiembre de 2016, 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 comunidades autónomas y entidades locales. (BOE n.º 57, de 8 de marzo de 2017)
- RESOLUCIÓN de 31 de marzo de 2017, de la Presidencia del Tribunal de Cuentas, por la que se publica el Acuerdo del Pleno de 30 de marzo de 2017, por el que se aprueba la Instrucción por la que se regula la presentación telemática de las cuentas anua-

les consolidadas de los partidos políticos y de las cuentas anuales de las fundaciones y demás entidades vinculadas o dependientes de ellos, y el formato de dichas cuentas, así como el cumplimiento de las obligaciones de información al Tribunal de Cuentas establecidas por la normativa en relación con las referidas contabilidades. (BOE n.º 80, de 4 de abril de 2017)

- RESOLUCIÓN de 5 de abril de 2017, de la Dirección General del Tesoro, por la que se actualiza el anexo 1 de la Resolución de 16 de septiembre de 2016, 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 comunidades autónomas y entidades locales. (BOE n.º 82, de 6 de abril de 2017)

- RESOLUCIÓN de 28 de marzo de 2017, conjunta de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se modifica la de 13 de octubre de 2016, por la que se establecen el procedimiento y las condiciones para la participación por vía telemática en procedimientos de enajenación de bienes a través del portal de subastas de la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado. (BOE n.º 93, de 19 de abril de 2017)

- RESOLUCIÓN de 4 de mayo de 2017, de la Dirección General del Tesoro, por la que se actualiza el Anexo 1 incluido en la Resolución de 16 de septiembre de 2016, 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 comunidades autónomas y entidades locales. (BOE n.º 107, de 5 de mayo de 2017)

## 2. JURISPRUDENCIA TRIBUNAL DE CUENTAS. SALA DE JUSTICIA

### 2.1. Sentencias y Resúmenes Doctrinales

- **SENTENCIA N.º 1/2017. Recurso de apelación n.º 41/16 interpuesto contra la Sentencia de 25 de febrero de 2016, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º C-1/13, del ramo de Entidades Locales (Ayuntamiento de ...), Ponente: Excma. Sra. D.ª María Antonia Lozano Álvarez.**

**Resumen de doctrina:** Se desestima el recurso de apelación interpuesto contra la Sentencia dictada en primera instancia imponiéndose las costas al recurrente. Tras repasar las alegaciones de

las partes, recuerda la Sala de Justicia que lo que confiere la condición de legitimado pasivo y posible responsable contable es la capacidad de disposición sobre los fondos públicos afectados. Considera que la Tesorera se limitó a hacer efectivos unos pagos jurídicamente respaldados por el Pleno de la Corporación y por la Alcaldía, en virtud de decisiones adoptadas por dichos órganos municipales dentro de sus competencias, dotadas de presunción de legalidad. Repasa la doctrina sobre la función del tesorero en el ciclo presupuestario y entiende que, constando los acuerdos municipales del Pleno y de la Alcaldía que decidieron los pagos, sin que se haya acreditado incumplimiento de sus obligaciones por la Tesorera, no cabe considerarla posible responsable contable ni legitimada pasiva. En cuanto a la ausencia de reparos o salvedades respecto a la gestión del anterior tesorero y a las operaciones realizadas desde el fallecimiento de éste hasta su designación como nueva tesorera municipal, indica la Sala que la formulación de reparos o salvedades formaba parte de las funciones atribuidas al órgano de control interno municipal (la Secretaría-Intervención) y no a la alcaldía ni a tesorería. Alude en este sentido a la normativa local y a su propia doctrina, según la cual el órgano municipal de control interno es quien debe supervisar que el gasto autorizado y el pago ordenado se ajustan a la legalidad y a la situación presupuestaria del ente público afectado, pudiendo emitir notas de reparo y tratando de evitar que en el ciclo presupuestario se produzcan infracciones normativas. Rechaza la alegación de que la demandada, como teniente de Alcalde, conociera los pagos ilegales y participara en ellos en sustitución del Alcalde, recordando que en los procesos de responsabilidad contable rigen las reglas de la carga de la prueba previstas en el artículo 217 LEC y el recurrente no ha aportado pruebas de tal conocimiento o consentimiento. Entiende que no se ha vulnerado la legalidad procesal y la tutela judicial efectiva, mediante la inadmisión en la instancia de una prueba, e indica que dicha inadmisión, confirmada en segunda instancia, se hizo con pleno respeto a las garantías procesales, de forma motivada, con base en preceptos procesales correctamente interpretados y aplicados. Rechaza también la alegación de falta de motivación y vulneración de las reglas sobre la carga de la prueba respecto a la irregularidad denunciada en la demanda sobre los pagos en concepto de gratificaciones, considerando la Sala que constituyen soporte suficiente y adecuado a la conclusión sobre ausencia de responsabilidad contable, dada la especial dedicación de los perceptores, los tres medios de prueba que enumera: 1) Acuerdo del Pleno municipal y Resoluciones de la Alcaldía, dotadas de presunción de legalidad, validez y

eficacia; 2) Acta de Liquidación Provisional practicada en las Actuaciones Previas; y 3) declaraciones de los codemandados en el acto del juicio. Añade que para declarar el alcance no basta con probar la existencia de un saldo sin justificación en contabilidad sino que ello determina un daño real y efectivo en los fondos públicos. Rechaza la alegación de error en la valoración de la prueba respecto al pago de una certificación de obra, de construcción de vestuarios de campo de fútbol, entendiendo la Sala que el órgano de instancia sí tuvo en cuenta el informe del arquitecto municipal, pero lo consideró desvirtuado por el resultado de los demás medios de prueba. Respecto a las irregularidades que el demandante apreciaba en la ejecución de dos obras, una residencia de ancianos y un campo de fútbol, y al no dejar claro el recurso si estas cuestiones son objeto de impugnación, la Sala expone los motivos por los que considera que debe confirmarse la decisión de instancia, al no apreciarse un daño real y efectivo en los fondos públicos municipales. Por último, rechaza la alegación de error en la valoración de la prueba respecto a seis operaciones comerciales sobre las que no existía documentación justificativa de ciertos pagos, recordando que es doctrina uniforme de la Sala, tanto que la correcta inversión de los fondos públicos a los fines que legalmente les corresponden debe probarse mediante la documentación formalmente preceptiva, como que debe apreciarse daño real y efectivo a los fondos públicos para que pueda declararse un alcance.

• **SENTENCIA N.º 2/2017. Recurso de apelación n.º 51/16. Procedimiento de Reintegro n.º A-6/15 Ramo: Administración General del Estado ... Ponente: Excma. Sra. D.ª Margarita Mariscal de Gante y Mirón.**

**Resumen de doctrina:** Desestima la Sala el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia de instancia con imposición de costas al apelante. Rechaza la alegación de vulneración del derecho a la defensa y a la utilización de los medios de prueba, que el recurrente basa en la inadmisión de prueba testifical en la instancia, recordando lo preceptuado por el artículo 460.2 de la LEC, que en su apartado 1.º recoge la posibilidad de pedir en el escrito de interposición del recurso de apelación la práctica de pruebas indebidamente denegadas en la instancia, siempre que se hubiese intentado la reposición de la resolución denegatoria o se hubiese formulado la oportuna protesta en la vista. Recuerda que el derecho a la tutela judicial efectiva es un derecho de configuración legal, siendo el cauce procesal adecuado, en casos de inadmisión de pruebas, su nueva propuesta en el recurso de apelación y no la

petición de nulidad por infracción del derecho de defensa, tal como se establece en la jurisprudencia constitucional. Concluye, por tanto, la Sala, que no resulta admisible la petición de que se anule la sentencia dictada por vulneración del derecho de defensa y añade que, de la prueba practicada en autos ha quedado acreditada la operatoria de los pagos objeto de procedimiento. Desestima también la petición subsidiaria de que se declare no haber lugar a la condena del recurrente, alegando error en la valoración de la prueba, al no haberse apropiado éste del dinero procedente de los anticipos de caja fija e indica la Sala que compete a la jurisdicción contable conocer de los menoscabos causados en los caudales públicos como consecuencia de la gestión de los mismos, sin que sea necesario que exista apropiación, y recoge el concepto de alcance establecido en el artículo 72 de la Ley 7/88. Entiende que ha quedado acreditado, tanto la realización de transferencias de dinero público a dos cuentas de titularidad del declarado responsable contable, como el cobro por éste de dos cheques, sin que exista justificación de la finalidad a la que se destinaron tales cantidades. Finalmente, se desestima la pretensión de que la partida de alcance se reduzca al importe reclamado en la causa penal, aclarando la Sala que la jurisdicción contable y la penal tienen objetos distintos, de tal manera que la declaración que en sede penal se realice sobre el importe a que asciende la responsabilidad civil derivada del delito de apropiación indebida no tiene por qué coincidir con la de alcance en esta jurisdicción contable.

• **SENTENCIA N.º 3/2017. Recursos de apelación, rollo n.º 2/17, interpuestos contra la Sentencia de 7 de julio de 2016, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º B-27/15-1, del ramo de Entidades Locales (Ayuntamiento de ...), Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz**

**Resumen de doctrina:** La Sala desestima los recursos de apelación interpuestos contra la sentencia de instancia, quedando ésta confirmada e imponiéndose las costas a los recurrentes. Destaca que éstos reproducen, en gran medida, las alegaciones efectuadas a lo largo de la tramitación del procedimiento de instancia, señalando que éste no es, en general, un modo de actuación jurídicamente aceptable. Desestima, en primer lugar, la alegación específica referida a las aportaciones municipales otorgadas a la sociedad a través de los presupuestos de 2009, 2010 y 2011 que, según entiende la Sala de Justicia, solo pueden ser calificadas como subvenciones destinadas a cubrir déficits de explotación de dicha sociedad. Desestima a continuación las excepciones de falta de

legitimación pasiva así como de vicio de incongruencia recogiendo la jurisprudencia constitucional que determina cuándo ésta puede entrañar vulneración del principio de contradicción constitutiva de una efectiva denegación de la tutela judicial efectiva y precisa que no toda omisión de pronunciamiento implica incongruencia, bastando con que la sentencia dé respuesta razonada a las pretensiones de las partes aunque no contenga un razonamiento autónomo para cada uno de los fundamentos jurídicos en que se sustenten. La motivación tampoco exige un tratamiento pormenorizado de todos los aspectos sugeridos por las partes siempre que permita conocer los criterios jurídicos determinantes de la decisión. Se refiere al ámbito objetivo del enjuiciamiento contable así como a la extensión subjetiva de la responsabilidad contable y concluye que los recurrentes ostentan la legitimación pasiva ante esta jurisdicción ya que sus actuaciones respectivas, en el ejercicio de las competencias que tenían atribuidas, originaron el menoscabo de los fondos públicos objeto del procedimiento. Rechaza la excepción de litisconsorcio pasivo necesario, partiendo de que éste viene impuesto por vinculaciones subjetivas inescindibles resultantes del objeto del juicio, de forma que si no son demandados todos los responsables de la situación jurídica material deducida en el proceso se produce una incorrecta constitución de la relación jurídico procesal. Añade que la responsabilidad contable directa tiene carácter solidario, según dispone el artículo 38.3 de la LOTCu. Recuerda que la aprobación de los presupuestos por el Consejo de Administración supone solo la aprobación de una previsión de ingresos y gastos de la entidad pero no la aprobación, disposición o pago de un gasto concreto, y alude al tipo de control financiero aplicable a las operaciones realizadas por sociedades mercantiles. Desestima la excepción de prescripción, reflejando los parámetros establecidos en la Disposición Adicional Tercera de la LFTCu, referidos al plazo de prescripción, a las causas de su interrupción y a la no exigencia del conocimiento formal por los presuntos responsables. En cuanto a la concurrencia de los requisitos de la responsabilidad contable, repasa la Sala cada uno de dichos requisitos confirmando su presencia en el caso de autos y, finalmente, analiza la alegación referida al carácter subsidiario de la responsabilidad de uno de los recurrentes, recogiendo el concepto de responsabilidad directa establecido en el artículo 42.1 de la LOTCu y el de responsabilidad subsidiaria establecido en el 43.1 de la LOTCu, concluyendo que el recurrente fue responsable directo del perjuicio a los fondos municipales.

• **SENTENCIA N.º 4/2017. Recurso de apelación n.º 3/17 interpuesto contra la Sentencia de 7 de julio de 2016, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º B-27/15-5, del ramo de Entidades Locales (Ayuntamiento de ...). Ponente: Excm. Sra. D.ª María Antonia Lozano Álvarez.**

**Resumen de doctrina:** Se desestima el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia de instancia imponiéndose las costas al recurrente. Comienza la Sala indicando en qué consistió la participación del recurrente en los hechos enjuiciados, de acuerdo con la prueba practicada en la instancia. Rechaza la alegación de falta de legitimación pasiva partiendo del artículo 55.2 de la Ley 7/88, según el cual se atribuye dicha legitimación a quienes puedan ser responsables contables y, por tanto, se les pueda exigir el resarcimiento de los daños y perjuicios. Recoge la doctrina de la Sala de Justicia, de la que se desprende que la legitimación pasiva en los procesos contables está unida al manejo de fondos, bienes o caudales públicos y de las cuentas que deben rendir quienes los manejan o administran, indicando quién ostenta la condición de cuentadante ante la Jurisdicción contable y considerando que el recurrente ostentaba dicha legitimación. Respecto al litisconsorcio pasivo necesario, que el apelante alega, en relación a los miembros del Consejo de Administración de la Sociedad municipal participada, señala que, conforme al artículo 12.2 de la LEC, únicamente cabe en los casos en que la tutela jurisdiccional solicitada solo pueda hacerse efectiva frente a varios sujetos conjuntamente considerados y que tanto la jurisprudencia del Tribunal Supremo como la doctrina de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas consideran que en esta jurisdicción debe aplicarse un criterio restrictivo debido al carácter solidario de la responsabilidad contable establecido por el artículo 38.3 de la LOTCu; a la necesidad de que haya vinculaciones subjetivas inescindibles respecto al objeto del juicio entre el demandado y el eventual litisconsorte; y a la necesidad de que la falta de incorporación del litisconsorte al proceso menoscabe la tutela judicial efectiva de los demandantes o demandados por incorrecta constitución de la relación jurídico procesal, circunstancias que no concurren en el caso de autos. Entre las cuestiones de fondo, rechaza la Sala las alegaciones relativas a las funciones de gerencia del apelante, precisando que la asunción y el ejercicio de las mismas no estaban reguladas por la normativa sobre delegación del Derecho Administrativo, sino por normas de Derecho Privado aplicables a las empresas, incluidas las públicas, y que no concurre delegación administrativa de competencias sino prestación de actividades gerenciales por Sociedades públicas con personalidad

jurídica propia, sin carácter de Administración Pública. Rechaza también las alegaciones referidas a las competencias en materia de presupuestos de los órganos de la Sociedad municipal participada, indicando que no afectan a la incidencia directa de la actuación del recurrente en el daño a los fondos públicos por el exceso de retribuciones pagadas a los empleados de la empresa. Descarta que la fijación de la cuantía de las retribuciones obedeciera a una orden jerárquica, y señala que la actividad ejercida por un tercero inicialmente apoderado, una vez que le fueron revocados los poderes, requería del consentimiento del recurrente. Frente a las alegaciones referidas a la adopción de acuerdos por los órganos colegiados de la sociedad municipal y por la Corporación local, señala que ello no desvirtúa el que la cuantía de las retribuciones controvertidas fuera fijada por el apelante en ejercicio de sus funciones directivas y recuerda la doctrina según la cual el posible incumplimiento por parte de otros de sus obligaciones no permite que uno deje de atender las propias. Se insiste en que la fijación irregular de la cifra a abonar resulta jurídicamente atribuible al apelante, sin constancia de que lo hiciera cumpliendo instrucciones o acuerdos de órganos societarios o de la Administración municipal. Comparte, la Sala, la valoración de la prueba realizada en la instancia. Rechaza la alegación de inexistencia de nexo causal entre las funciones de gerencia y la producción del daño a los fondos públicos, así como la de inexistencia de conducta omisiva y negligencia grave, señalando que no resulta aplicable al caso la doctrina jurisprudencial pretendida por el recurrente, referida a los meros ejecutores de un acuerdo plenario dentro de la cadena de gestión propia de la Administración municipal.

• **SENTENCIA N.º 5/2017. Recurso de apelación n.º 44/16, interpuesto contra la Sentencia n.º 8/2016, de 18 de mayo de 2016, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º A-167/13 y (acumulado) B-24/14, del ramo de Comunidades Autónomas (...). Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.**

**Resumen de doctrina:** Desestima la Sala de Justicia el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia de instancia, con imposición de costas a los apelantes. Tras exponer la postura de las partes, indica que el recurrente reproduce casi en su integridad, alegaciones realizadas en la instancia y que ésta es una técnica que ha sido objeto de reprobación, no obstante lo cual, razones de tutela judicial aconsejan el análisis de las cuestiones planteadas. Frente al argumento de que la Cámara Oficial de la Propiedad Urbana de ... no era entidad pública en el momento de su liquidación y que no mane-

jó fondos públicos, se afirma que la Sentencia de instancia acogió las conclusiones del Informe de Fiscalización del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas (TVCP) y de la Sentencia de la Audiencia Provincial de Vizcaya coincidentes en considerar de naturaleza jurídico-pública los fondos objeto de controversia. Reproduce la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2009, referida a las Cámaras Oficiales de la Propiedad Privada, y comprensiva de la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la naturaleza jurídica de las Corporaciones de Derecho Público. Alude a la normativa aplicable a las Cámaras, en la que se destaca su naturaleza híbrida y su sujeción en el ejercicio de su actividad a la tutela de la Administración del Estado o de las CCAA. Indica que son hechos probados que, una vez suprimidas las Cámaras Oficiales de la Propiedad Urbana como Corporaciones de Derecho Público, el Gobierno Vasco dispuso las actuaciones necesarias para la liquidación del patrimonio e integración del personal de las extintas Cámaras de las tres provincias vascas en la Administración de dicha Comunidad Autónoma y que, con ese fin, fue designado el recurrente, teniendo asignadas legalmente las funciones de los órganos de Gobierno de la Cámara Oficial de la Propiedad Urbana de ... y, entre ellas, la disposición de los fondos de la misma. Indica la Sala que la condena del recurrente se basó en el daño que originó su actuación irregular en la gestión de la Cámara en el periodo liquidatorio, consistente en pagos injustificados. Rebatte la alegación de error de derecho derivado de la interpretación de la Sentencia de la Audiencia Provincial sobre la naturaleza jurídica de las Cámaras, indicando la Sala que el carácter público de los fondos afectados por la irregular gestión liquidatoria se deduce no sólo de las conclusiones de dicha resolución sino también de las valoraciones del Informe de Fiscalización del TVCP, y que se trataba además de un patrimonio cuyo fin estaba predeterminado normativamente, debiendo integrarse en el patrimonio de la Hacienda General del País Vasco. Concluye que la Consejera de instancia calificó con corrección el carácter público de dichos caudales, apoyándose en la jurisprudencia del TS. Se rechaza a continuación la alegación de vulneración del principio de presunción de inocencia ex artículo 24.2 de la CE que el recurrente basa en la supuesta falta de la prueba de cargo del pago injustificado que se le atribuye, de la autoría de la firma de los cheques por importe superior al indicado y de las transferencias a la cuenta personal referida, indicando la Sala que tales hechos probados están sustentados en las Actuaciones Previas y en la documental aportada por las partes. Recuerda que rige el principio civil de la carga de la prueba regulado en el artículo 217 de la LEC.

• **SENTENCIA N.º 6/2017. Recurso del artículo 41.2 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, n.º 41/15, Sector Público Local (Ayuntamiento de ...)** . Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.

**Resumen de doctrina:** La Sala de Justicia estima el recurso del artículo 41.2 de la LOTCu interpuesto contra resolución de la Alcaldía del Ayuntamiento, dictada en expediente administrativo de responsabilidad contable, por caducidad del procedimiento, sin imposición de costas. Tras exponer las alegaciones del recurrente y las vertidas por el Ministerio Fiscal y por el representante procesal del Ayuntamiento en sus respectivos escritos de oposición, se pronuncia la Sala en primer lugar, sobre la caducidad por transcurso en exceso del plazo legal máximo del procedimiento administrativo de responsabilidad contable incoado por el Ayuntamiento, ya que su estimación impediría entrar a valorar las demás pretensiones. Alega el recurrente que, aunque ni la LGP ni el RD 700/1988, aplicables en este supuesto, señalan un plazo máximo de duración del procedimiento de responsabilidad contable, existen dos soluciones posibles: aplicar el plazo general de seis meses previsto para el procedimiento administrativo de responsabilidad patrimonial regulado en el artículo 13.3 del RD 423/1993, de 26 de marzo, o tener en cuenta la cláusula general del artículo 42.3 a) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, LRJ-PAC, que lo fija en tres meses, y que, en cualquier caso, se ha superado el plazo máximo de duración del expediente, habiéndose producido la caducidad. Indica la Sala que el Ayuntamiento siguió, para la instrucción del expediente administrativo de responsabilidad contable, el procedimiento previsto en el RD 700/1988, de 1 de julio sobre expedientes administrativos de responsabilidad contable derivados de las infracciones previstas en el Título VII de la LGP. Añade que ni la LGP ni el citado RD 700/1988 establecen el plazo máximo para la resolución del expediente, debiendo acudir a la Ley de Procedimiento Administrativo vigente en el momento en que se incoa el expediente y al artículo 42.3 de la misma, que fija el plazo general de tres meses, en los supuestos en el que las normas específicas no fijen el plazo máximo. Indica que la Sala de Justicia ha venido reiterando la aplicación de dicho plazo general, y ha sido también considerado por el Tribunal Supremo, debiendo computarse en los procedimientos iniciados de oficio desde la fecha del acuerdo de iniciación. Alude al artículo 44.2 de la LRJ-PAC vigente en el momento de tramitación del expediente, que establecía la caducidad y archivo de actuaciones, derivada del vencimiento del plazo máximo. Indica, además, que la doctrina a que aluden el Fiscal y el representante del Ayuntamiento,

relativa a que el incumplimiento de plazo no determina la caducidad, se refiere a las actuaciones de instrucción del artículo 47 LFCTu, practicadas en las Actuaciones Previas, dotadas de su regulación propia, ajustada a su naturaleza y finalidad preparatoria del procedimiento jurisdiccional. Concluye, pues, la Sala que procede estimar la alegación de caducidad del procedimiento administrativo de responsabilidad contable, lo que conlleva el archivo de actuaciones, sin que proceda pronunciarse sobre las cuestiones de fondo alegadas y sin perjuicio de que el Ayuntamiento pueda acordar nuevamente la incoación de procedimiento para la declaración de responsabilidades contables dimanantes de la gestión recaudatoria.

• **SENTENCIA N.º 7/2017. Recurso de apelación n.º 45/16 interpuesto contra la Sentencia N.º 4/16, de 26 de abril, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º C-67/14, del ramo de Entidades Locales (Junta Vecinal de ...). Ponente: Excm. Sra. D.ª María Antonia Lozano Álvarez.**

**Resumen de doctrina:** Estima parcialmente la Sala de Justicia los recursos de apelación interpuestos sin imposición de costas en esta segunda instancia a los apelantes. Respecto a las de primera instancia, al ser parcial la estimación de la demanda, procede que cada parte abone las causadas a su instancia y las comunes por mitad, conforme al 394.2 de la LEC. Tras exponer las alegaciones de las partes, analiza la Sala los motivos de los recursos, examinando en primer lugar las cuestiones procesales planteadas. Comienza por la alegación de defecto procesal en el modo de proponer la demanda. Añade que la demanda del procedimiento de reintegro se ajustó a los requisitos del artículo 399 de la LEC y a la jurisprudencia del TS, pues permite conocer lo que se pide, por qué y contra quién. Considera que no cabe aplicar la presunción del artículo 386 de la LEC ya que entre la condición de auditor de uno de los miembros de la Junta Vecinal demandante y la supuesta mala fe de ésta en la selección y envío de la documentación probatoria, no cabe apreciar que exista «un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano». No aprecia tampoco, reproche jurídico a la admisión por el Consejero de Cuentas, de la prueba documental propuesta por la actora, ni a la diligencia final acordada mediante Auto por el Consejero de instancia interesando solicitar a la Junta Vecinal que aportara ciertos documentos. Rechaza también la Sala la cuestión procesal referida a la inadmisión de la excepción de litisconsorcio pasivo necesario, recordando los requisitos legales y jurisprudenciales que se exigen para poder estimarla, teniendo en cuenta el carácter solidario de la responsabilidad contable direc-

ta, y la escindibilidad, existente en el presente supuesto, de los vínculos subjetivos entre la conducta de las recurrentes y la de los pretendidos litisconsortes. Desestima igualmente la prescripción de la responsabilidad contable recordando el régimen jurídico aplicable a la misma. En cuanto al fondo, analiza la Sala si las salidas de fondos públicos enjuiciadas están justificadas, concluyendo del análisis que no existe título jurídico válido y eficaz suficiente para dar cobertura en derecho a las salidas de fondos públicos por las que fueron condenadas las demandadas en primera instancia, constituyendo, por tanto, alcance. Considera, no obstante, que deben restarse del alcance exigible determinados importes, modificándose la cuantificación del mismo. Analiza, a continuación, las alegaciones de inexistencia de responsabilidad contable de las demandadas, concluyendo que su actuación reúne los requisitos de responsabilidad contable directa, de acuerdo con los artículos 38 y 42 de la LOTCu, en relación con el artículo 49 de la LFTCu, y conforme a la jurisprudencia del TS y la doctrina de la propia Sala. Confirma su condición de gestoras de fondos públicos y cuentandantes, la negligencia grave apreciable en su conducta, la existencia del daño en los fondos de la Junta Vecinal y la relación de causalidad jurídicamente relevante. Recuerda que el incumplimiento de sus obligaciones por otros no exime de atender las propias y concluye en la desestimación de las alegaciones exoneratorias planteadas.

• **SENTENCIA N.º 8/2017. Recurso de Apelación N.º 48/16, interpuesto contra la Sentencia de 21 de junio de 2016, Procedimiento de reintegro por alcance n.º A-64/15, de Entidades Locales (Ayuntamiento de ...). Ponente: Excm. Sra. D.ª Margarita Mariscal de Gante y Mirón.**

**Resumen de doctrina:** Desestima la Sala de Justicia el recurso de apelación interpuesto por la representación del Ayuntamiento contra la Sentencia de instancia imponiéndose las costas causadas en esta segunda instancia al Ayuntamiento recurrente. Tras exponer las posturas de las partes, la Sala de Justicia establece el marco jurídico al que se ajustaba la empresa pública local, indicando que las entidades públicas empresariales en el ámbito local se rigen por el Derecho privado y su personal por el Derecho laboral, y dentro del ámbito de dirección de la empresa el empresario ostenta un poder de organización y dirección sobre los trabajadores, correspondiéndole la dirección del «trabajo convenido», pudiendo dictar las órdenes e instrucciones que estime conveniente. Señala que, de acuerdo con dicho marco jurídico, la apreciación de la responsabilidad contable en relación con pagos injustificados realizados a trabajadores de la empre-

sa, requiere que tales pagos no puedan considerarse debidos por no encontrar cobertura en pacto individual con el trabajador o en pactos colectivos con la representación de los trabajadores, debiendo comprobarse también, cuando el pago esté vinculado al cumplimiento de determinadas condiciones, si éste concurre. Realiza también, la Sala, consideraciones generales referidas a que si los pagos realizados con fondos públicos retribuyeron prestaciones efectivamente realizadas a favor de la entidad pública, no cabe apreciar daño a los fondos públicos, por lo que las eventuales irregularidades formales al ordenar los pagos no generan responsabilidad contable, y a que la ausencia de documentación no genera de manera automática responsabilidad contable, pudiendo acreditarse mediante los medios de prueba admisibles en Derecho el correcto empleo de los fondos públicos. Añade que los pactos verbales entre empresa y trabajadores son perfectamente admisibles en Derecho y pueden ser fuente de obligaciones. Una vez examinadas las presuntas irregularidades contables objeto del proceso, la Sala de Justicia confirma la Sentencia apelada que no apreció alcance derivado de los abonos realizados a un trabajador en la nómina de 2010 de un incentivo variable por renuncia de tres días de libre disposición en el año anterior, y a otro trabajador, de un incentivo variable mensual de carácter continuado por retribución de funciones asumidas de coordinación de oficios y sustitución de la Ingeniera Técnico Industrial en el año 2010, tras concluir que no existe duda sobre la existencia de una demanda real, por parte de la empresa, de prestación de servicios por dichos trabajadores, ni de la efectiva realización de los servicios. Rechaza igualmente el recurso en cuanto a la presunta falta de justificación del complemento de nocturnidad abonado en 2010 a otro trabajador, por el importe mensual que se indica, al estar prevista dicha remuneración en Convenio Colectivo, así como en cuanto al plus de nocturnidad convertido en plus personal transitorio percibido por otro trabajador, constandingo que el complemento transitorio por cambio de turno de noche al de día se satisfacía a todos los trabajadores de la empresa que cambiasen de turno por decisión de ésta.

• **SENTENCIA N.º 9/2017. Recurso de apelación n.º 50/16 interpuesto contra la Sentencia 9/2016, de 19 de abril, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º B-244/12, del ramo de Empresas Estatales (...). Ponente: Excma. Sra. D.ª María Antonia Lozano Álvarez.**

**Resumen de doctrina:** Se estiman los recursos de apelación interpuestos contra la Sentencia dictada en primera instancia, quedando ésta revocada, y se desestima la adhesión al recurso de

apelación formulada por el Abogado del Estado, sin pronunciamiento sobre las costas en fase de apelación. Tras exponer las alegaciones de las partes, analiza la Sala de Justicia las cuestiones procesales planteadas, rechazando en primer lugar, la de incongruencia de la Sentencia apelada y vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva. Considera que la sentencia de instancia incorpora una interpretación correcta del principio de que, para que concurra responsabilidad contable por alcance, no bastan los incumplimientos formales sino que debe concurrir un daño real y efectivo en los fondos públicos. Rechaza la alegación de falta de legitimación pasiva, derivada de la ausencia de requisitos de la responsabilidad contable (y en particular, la negligencia grave, la ilegalidad y la producción de menoscabo en los fondos públicos), partiendo del artículo 55.2 de la LFTCu, que regula dicha legitimación pasiva en los procedimientos contables; recoge la doctrina según la cual ésta se encuentra unida al manejo de fondos públicos y de las cuentas que deben rendir quienes los administran, refiriéndose al concepto de cuentadante. En este supuesto, al suscribir las certificaciones los apelantes se integraron en el procedimiento de pago del precio del contrato adoptando decisiones con influencia directa en la salida de fondos desde el patrimonio de la Sociedad pública al de la Empresa contratista. Desestima la alegación de falta de litisconsorcio pasivo necesario por no haber traído al proceso a la mercantil y a su Consejo de Administración, aplicando la Sala el artículo 12.2 de la LEC, en conexión con la jurisprudencia del TS y la doctrina de la propia Sala, según la cual en la jurisdicción contable debe aplicarse un criterio restrictivo en la apreciación de dicha excepción procesal teniendo en cuenta que la responsabilidad directa será siempre solidaria, según se establece en el artículo 38.3 LOTCu. Rechaza también la alegación de prejudicialidad penal recordando lo establecido en el artículo 17.2 de la LOTCu y en el 40 de la LEC, considerando que no concurre la circunstancia legalmente prevista para poder estimar dicha excepción procesal. Entrando en las cuestiones de fondo, ante la alegación de que los hechos no son constitutivos de alcance porque el pago de una certificación de obra no dio lugar a un saldo deudor injustificado ni a un daño real, efectivo y económicamente evaluable en los fondos públicos de la entidad ya que se empleó en atender finalidades públicas justificadas, analiza la Sala si la decisión de acelerar los trabajos para no rebasar el plazo de ejecución del contrato justificó el pago de la suma de tal certificación y, discrepando del criterio de instancia, entiende que sí estaba justificada dicha decisión, concluyendo, por tanto, que

no cabe apreciar saldo deudor injustificado ni daño real y efectivo en los fondos públicos, no concurriendo alcance ni responsabilidad contable en los recurrentes.

• **SENTENCIA N.º 10 /2017. Recurso de apelación n.º 6/17 interpuesto contra la Sentencia 14/2016, de 17 de octubre, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º A-116/15, Sector Público Local (Ayuntamiento de ...). Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz**

**Resumen de doctrina:** Desestima la Sala de Justicia el recurso de apelación interpuesto contra la Sentencia dictada en primera instancia, desestimatoria, a su vez, de la demanda de responsabilidad contable interpuesta contra el que fuera Secretario Interventor accidental del Ayuntamiento, imponiéndose las costas al Ayuntamiento recurrente. Tras exponer los argumentos de las partes, destaca la Sala que la técnica de reproducir las alegaciones realizadas en la instancia no es, en general, un modo de actuación jurídicamente aceptable, según ha sostenido el Tribunal Supremo y mantenido la propia Sala de Justicia. Analiza la concurrencia de los requisitos para que se declare la responsabilidad contable, delimitando para ello el ámbito competencial de los diferentes órganos municipales en materia presupuestaria y retributiva y de ordenación de personal; se remite, entre otros, a los artículos 22 y 23 de la LBRL vigente en el momento al que los hechos se refieren, a los artículos 52 y 53 del Decreto Legislativo 2/2003, de 28 de abril, y 41 del RD 2568/1986, de 28 de noviembre, por el que se aprobó el Reglamento de Régimen Jurídico, Organización y Funcionamiento de las EELL y, conforme a la distribución de competencias que resultan de tales preceptos, se realizaron las actuaciones y se aprobaron los acuerdos que se indican. De todo ello deduce la Sala que procede confirmar las conclusiones de instancia, sin que las alegaciones esgrimidas por el Ayuntamiento permitan desvirtuar tal apreciación, concluyendo que no puede declararse la responsabilidad contable en este caso ya que, como establece el Tribunal Supremo, no se puede apreciar la existencia de responsabilidad contable por el incremento retributivo superior al límite legal contemplado en la plantilla presupuestaria y en la relación de puestos de trabajo si no se demuestra que fueron ilegales pues «el gasto es ejecución de esos actos que la jurisdicción contable no puede revisar al ser competencia del orden contencioso».

- **SENTENCIA N.º 11/2017. Recurso del artículo 41.2 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo n.º 7/16. Ramo: Organismo Autónomo ... Ponente: Excma. Sra. D.ª María Antonia Lozano Álvarez.**

**Resumen de doctrina:** Estima la Sala de Justicia el recurso del artículo 41.2 de la LOTCu interpuesto por el representante procesal de la sociedad mercantil referida contra la Orden Foral 78/2015, de 23 de noviembre, del Consejero de Hacienda y Política Financiera del Gobierno de ... por la que se resuelve expediente de responsabilidad contable por las subvenciones otorgadas por el Organismo Autónomo ... en el año 2009, así como contra la Orden Foral 166/2015, de 29 de diciembre, del Consejero de Hacienda y Política Financiera del Gobierno de ..., por la que se reclaman los intereses de demora, declarando además, la Sala, la nulidad desde el nombramiento de instructor, de las actuaciones practicadas en el expediente de responsabilidad contable en que se dictaron las resoluciones impugnadas, debiendo retrotraerse el mismo al momento procedimental anterior a dicho nombramiento. Se imponen las costas a la parte demandada.

Tras indicar que, por la vía del artículo 54.1 a) de la LFTCu, a través de un recurso del artículo 41.2 de la LOTC puede examinarse y resolverse sobre la concurrencia o no de causa de abstención en el instructor del expediente administrativo de responsabilidad contable, considera la Sala que de los hechos recogidos en la Sentencia se desprenden las siguientes consecuencias jurídicas. Que la recusación formulada se tramitó y resolvió prescindiendo del procedimiento legalmente establecido, siendo nula de pleno derecho la resolución finalizadora del procedimiento de responsabilidad contable; que la instructora estaba incurso en causa de abstención consistente en ser administrador de una sociedad o entidad interesada, así como en la consistente en tener interés personal en el asunto; que no cabe apreciar en la instrucción practicada la exigencia constitucional de imparcialidad; y que las actuaciones practicadas en dicha instrucción son nulas, por todo ello. Añade la Sala que, declarada la nulidad de actuaciones, no procede entrar a valorar las demás cuestiones procedimentales y de fondo planteadas por las partes.

- **SENTENCIA N.º 12/2017. Recurso de apelación n.º 7/17 interpuesto contra la Sentencia N.º 8/16, de 27 de septiembre, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º C-73/15, del ramo de Entidades Locales (Ayuntamiento de ...), Ponente: Excma. Sra. D.ª María Antonia Lozano Álvarez.**

**Resumen de doctrina:** Se estima parcialmente el recurso de apelación formulado, sin pronunciamiento sobre las costas causadas en segunda instancia, concretándose la modificación resultante del recurso en una reducción del importe en que se cifra el alcance.

Los recurrentes alegan inexistencia de alcance en los fondos públicos por considerar que las tres partidas por las que fueron condenados en la instancia (pagos sin justificación realizados a través de cheques, pagos sin justificación en concepto de voluntariado y pagos sin justificación realizados desde el Ayuntamiento), estaban justificadas. Valora la Sala las tres partidas citadas, a la vista de la documentación y las alegaciones formuladas.

En cuanto a los cheques emitidos, la prueba practicada permite distinguir dos situaciones: 1) cheques a través de los que se hicieron pagos justificados en fines públicos legalmente admisibles y que retribuyeron contraprestaciones identificadas y ajustadas a derecho; y 2) cheques a través de los que se pagaron cantidades sin haber quedado justificado que se abonaron para retribuir contraprestaciones identificadas y asociadas a una finalidad pública jurídicamente admisible. Respecto a los primeros, los cheques y documentación justificativa fueron aportados en la instancia pero no se admitieron por considerarse su presentación extemporánea e inadecuada, considerando la Sala que debe reconocérseles eficacia probatoria pues obraban ya en las actuaciones penales incorporadas al proceso como medio de prueba admitido. Respecto a los segundos, recuerda las consecuencias de la carga de la prueba, conforme al artículo 217 de la LEC y a la doctrina de la propia Sala.

En cuanto a los pagos por gastos de voluntariado, no cabe considerarlos justificados al no constar la documentación precisa, legalmente establecida, repasando la Sala la actividad probatoria que debía haberse desarrollado y que incumbía a los demandados por aplicación del artículo 217 de la LEC, confirmando la existencia de alcance derivada de los citados pagos. En cuanto a los pagos sin justificación realizados por el Ayuntamiento indica que, demostrada por la actora la salida de fondos públicos, incumbía a los demandados probar que estos se destinaron a fines públicos municipales jurídicamente admisibles, sin que se haya realizado dicha actividad y recoge la doctrina de la Sala sobre justificación de gastos y pagos, y concluye que procede confirmar la sentencia también en cuanto a esta partida de alcance.

• **SENTENCIA N.º 13/2017. Recurso de Apelación N.º 8/17, interpuesto contra la Sentencia de 17 de octubre de 2016, Procedimiento de reintegro por alcance n.º C-310/14, de Comunidades Autónomas (...). Ponente: Excma. Sra. D.ª Margarita Mariscal de Gante y Mirón.**

**Resumen de doctrina:** Se acuerda desestimar el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia de instancia, imponiéndose las costas al recurrente. Rechaza la Sala las alegaciones de: a) prejudicialidad penal; b) contravención del artículo 24 de la CE al haberse vulnerado el derecho a obtener justicia de un juez imparcial; c) indefensión causada al haberse denegado la práctica de prueba de interrogatorio, en calidad de testigo, del que fuera Consejero de Turismo de ... y Presidente de la sociedad regional apelada; d) error en la aplicación de la prescripción por indebida interpretación de la Disposición Adicional Tercera; e) indebida aplicación de los artículos 49 LFTCu y 38 LOTCu, en relación al litisconsorcio pasivo necesario; f) error en la valoración de la prueba por incorrecta inversión de la carga de la prueba; y g) inexistencia de daño o menoscabo a los fondos públicos.

En cuanto a la prejudicialidad penal, indica que la sentencia recurrida razona suficientemente acerca de la compatibilidad entre ambas jurisdicciones, basándose en los artículos 18 LOTCu y 49.3 LFTCu, la doctrina de la propia Sala y la jurisprudencia reiterada del TS, y recuerda que la vinculación de la jurisdicción contable a los hechos declarados probados por la penal solo opera cuando el pronunciamiento sobre responsabilidad contable es posterior al pronunciamiento firme de la jurisdicción penal sobre los mismos hechos, limitándose la vinculación, según el artículo 116 LECrim, al caso en que el tribunal penal haya declarado por sentencia firme que no existió el hecho del que la acción civil hubiese podido nacer. Y respecto a la duplicidad de peticiones indemnizatorias, señala que es necesario que se adopten medidas para evitar la doble exacción. Añade la Sala que solo la existencia de una cuestión prejudicial penal podría dar lugar a la suspensión del proceso ex artículo 17.2 LOTCu, lo que no se produce en este caso, ya que no se aprecia que la decisión del tribunal penal pueda tener influencia decisiva en la resolución sobre la pretensión de responsabilidad contable.

Frente a la alegación de contravención del artículo 24 de la CE, por vulneración del derecho a un juez imparcial, fundamentando la pretensión, entre otros motivos, en la inadmisión de la recusación planteada por supuesta falta de objetividad del Consejero de instancia, confirma la Sala dicha inadmisión, dado que la recusa-

ción no se hizo valer conforme a las prescripciones legales recordando el principio de improrrogabilidad de los plazos procesales. Rechaza también el motivo de trato discriminatorio al demandado por habersele rechazado determinados medios de prueba así como el motivo de no haber suspendido el proceso cuando se recurrió en apelación el Auto de inadmisión del incidente de recusación.

Desestima también la alegación de indefensión, considerando la Sala que el testimonio denegado no resultaba fundamental para la defensa y que, además, la denegación de la prueba no fue recurrida en reposición en el acto de la audiencia previa ni propuesta nuevamente en segunda instancia.

Repasa la Sala el instituto de la prescripción en el ámbito de la jurisdicción contable, aludiendo al plazo general aplicable y a los hechos que tienen eficacia interruptora de dicho plazo y aclara que no cabe atribuir dicha eficacia a las circunstancias que pretende el demandado.

Rechaza igualmente la alegación de infracción del ordenamiento jurídico por indebida aplicación de los artículos 49 LFCTu y 38 LOTCu, en relación al litisconsorcio pasivo necesario, aludiendo al carácter solidario de la responsabilidad contable directa.

Rechaza, a continuación la alegación de errónea valoración de la prueba, considerando la Sala que la sentencia de instancia aplicó adecuadamente las reglas de la carga de la prueba previstas en el artículo 217 de la LEC, recordando que corresponde a la parte actora la prueba de los hechos constitutivos de su pretensión.

Rebate, por último, las observaciones generales y particulares, que realiza el recurrente, respecto de pagos que se consideran no justificados en la Sentencia, ratificando la conclusión del órgano de instancia.

• **SENTENCIA N.º 14/2017. Recurso de apelación n.º 19/17 interpuesto contra la Sentencia 23/2016, de 15 de diciembre, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º B-316/15, Sector Público Autonómico (...), Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz**

**Resumen de doctrina:** Se desestima el recurso de apelación interpuesto contra la Sentencia de instancia, quedando ésta confirmada, sin costas.

Analiza la Sala si la sentencia de instancia ha incurrido o no en error en la apreciación de la prueba o ha valorado indebidamente el material probatorio aportado al proceso. Partiendo de la naturaleza del recurso de apelación, como recurso ordinario que permite la aplicación e interpretación de normas jurídicas con criterio diferenciado tanto de las partes como del órgano de instancia, recuerda que, sin embargo, frente al juicio de apreciación de la prueba que contenga la sentencia de instancia, no pueden prevalecer meras alegaciones de parte, sino que será necesario desvirtuar los hechos declarados probados con medios que acrediten la inexactitud de los mismos y la veracidad de los alegados en contrario.

Expone, a continuación, que el error en la valoración de la prueba alegado por el Fiscal se basa en la ocultación dolosa, por el demandado, a la Dirección General de Presupuestos (DGP) ..., de una parte esencial del contrato cual era que el que la prestación de servicios se desarrollaría en Bruselas, con las correspondientes consecuencias económicas, mediante la firma de un Anexo que no se remitió a la DGP, en el que se establecían condiciones de mayor alcance económico, en un periodo de tiempo en que se aplicaron medidas de contención del gasto a todos los funcionarios.

Tras el examen de la documentación obrante en autos, la Sala ratifica las conclusiones de instancia, según las cuales no se aprecia alcance derivado del pago del complemento retributivo que se establece en el contrato de libre designación y Anexo al mismo, y considera que, aunque no se hubiera remitido el Anexo a la DGP, se trataría de una irregularidad formal o procedimental que no sería susceptible de generar, por sí sola, responsabilidad contable constitutiva de alcance, debiendo concurrir los restantes requisitos configuradores de dicha responsabilidad, haciendo hincapié en la producción del daño efectivo, evaluable económicamente e individualizado en relación con determinados caudales públicos. Y en el caso de autos, el Ministerio Fiscal no ha aportado elemento acreditativo del menoscabo en los fondos públicos que permita desvirtuar las conclusiones del órgano de instancia.

• **SENTENCIA N.º 15/2017. Recurso de apelación n.º 20/17, interpuesto contra la sentencia de fecha 12 de diciembre de 2016, que acordó estimar parcialmente la demanda interpuesta por la sociedad municipal ... contra Doña A. B. P., sin imponer las costas causadas en la primera instancia, del ramo Sector Público Local (Ayuntamiento de ...), Ponente: Excm. Sra. D.ª Margarita Mariscal de Gante y Mirón.**

**Resumen de doctrina:** Se desestima el recurso de apelación interpuesto contra la Sentencia de instancia, que acordó estimar parcialmente la demanda interpuesta por la sociedad municipal, imponiéndose las costas causadas en apelación a la recurrente.

Frente a la alegación de la excepción de cosa juzgada y de vulneración de los artículos 400 y 222 de la LEC, y de la jurisprudencia aplicable, recoge la Sala los argumentos apuntados en el Auto 34/2015, de 15 de diciembre, resolutorio del recurso del artículo 48.1 de la LFTCu interpuesto por la apelante en fase de Actuaciones Previas, así como el pronunciamiento de la STS 4237/2014, de 8 de octubre, sobre la apreciación de la concurrencia de dicha excepción y señala que el artículo 400 de la LEC se refiere a casos en que en un segundo proceso se pide lo mismo que en el anterior, aunque con base en alegaciones fácticas o jurídicas que no se alegaron en el primer proceso pero que pudieron haber sido alegadas en él.

Se desestima la alegación de error en la valoración de la prueba sobre responsabilidad contable de la apelante y vulneración del artículo 72 de la LFTCu, basada en que el responsable de los caudales públicos y del control del Diario de Caja en la sociedad era el Gerente, así como la basada en que en la confección del Diario de Caja también intervinieron otras personas, rompiéndose el requisito del nexo causal, y la basada en que no fue posible determinar si se produjo alcance y cuál fue su cuantía. Entiende la Sala que, de la prueba documental, testifical y pericial practicada en la primera instancia se deduce que la recurrente ejercía funciones de responsable o jefe de caja, la función de llevar el Diario de Caja y realizar las anotaciones pertinentes durante el periodo de tiempo al que se refieren los hechos enjuiciados, debiendo controlar los cobros y pagos que debían registrarse en dicho Libro Diario y rendir cuentas a sus superiores jerárquicos de los caudales públicos que gestionaba. Entiende asimismo que la discordancia entre lo anotado en el Diario de Caja al final de cada ejercicio económico y la realidad, únicamente se debe a que la apelante ejerció sus funciones de responsable o jefe de caja con omisión de la diligencia debida, con independencia de que ciertos trabajadores eventualmente, en ausencia de la recurrente, pudieran haber realizado algún cobro o pago, quedando acreditado, por tanto, el nexo causal. Indica la Sala que la Consejera de instancia expresó los motivos por los que basó la valoración del alcance en el informe pericial de la entidad auditora, quedando fijadas las cantidades a tener en cuenta para la determinación de dicho alcance en el referido Informe.

Se desestima también la alegación de vulneración de los artículos 216 y 218 de la LEC, considerando la Sala que la Sentencia de instancia no ha modificado los hechos contenidos en la demanda y que a la recurrente se le ha imputado el faltante que se señala, como consecuencia de la negligencia grave en la custodia y manejo de los fondos ingresados en la caja de la sociedad municipal, y en la llevanza del Diario de Caja. Entiende que no cabe apreciar incongruencia pese a que la recurrente fuera condenada por un importe superior al reclamado por la mercantil pública ya que la sentencia se ajusta a la cantidad reclamada por el Ministerio Fiscal, por lo que no ha habido vulneración de los artículos citados.

• **SENTENCIA N.º 16/2017. Recurso de apelación n.º 1/17, interpuesto contra la Sentencia n.º 11/2016, de 7 de julio de 2016, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º B-27/15 (desglose), del ramo de Entidades Locales, (Ayuntamiento de ...), Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.**

**Resumen de doctrina:** Desestima la Sala de Justicia el recurso de apelación interpuesto contra la Sentencia de instancia, quedando ésta confirmada en su integridad e imponiéndose las costas al recurrente.

Expone la Sala los argumentos de las partes, poniendo de manifiesto la reiteración de alegaciones esgrimidas por el recurrente en su contestación a la demanda, entre ellas las excepciones procesales de falta de legitimación pasiva y de falta de litisconsorcio pasivo necesario, recordando que esta técnica consistente en reproducir el discurso defensivo de primera instancia para sustentar pretensiones en la segunda, es unánimemente reprobada, pese a lo cual, razones de tutela aconsejan abordar someramente tales cuestiones.

Entrando en el análisis del planteamiento de fondo del recurrente, que trata de desplazar la responsabilidad contable sobre otras personas (miembros del Consejo de administración de la entidad y el Secretario e Interventor en el momento en que ocurrieron los hechos), la Sala indica que sus argumentos solo combaten la atribución subjetiva de responsabilidad contable, pero que el recurrente no desmiente otra serie de conclusiones, destacando la referida a que fue él, en calidad de Director General de la entidad pública empresarial de capital íntegramente municipal, quien dio la orden de abono de compensaciones mensuales de la reducción salarial derivada del Real Decreto Ley que se

menciona. Añade que el recurrente no rebate el carácter injustificado de tales compensaciones dinerarias por los importes y en el periodo que se especifican, debiendo desestimarse sus pretensiones.

Rechaza también la alegación relativa a que, dado que las funciones de gerencia le fueron delegadas por el Consejo de Administración de la entidad, dicho órgano debió establecer mecanismos de control de la actividad que realizaba como delegado, indicando la Sala que el recurrente no ha podido demostrar que dicho órgano societario adoptara acuerdo alguno ordenando la compensación de la reducción salarial. Confirma las conclusiones de instancia sobre el contenido de la función interventora en el ámbito de las sociedades municipales, circunscrito a un control financiero a posteriori, considerando acertada la declaración de inexistencia de responsabilidad de los entonces Secretario e Interventor locales.

Rechaza las alegaciones sobre inexistencia de nexo causal entre las funciones de gerencia del recurrente y la producción del daño a los fondos públicos, recuerda que en los procesos ante esta jurisdicción contable rige el principio civil de carga de la prueba regulado en el artículo 217.1 y 3 de la LEC, siendo un principio de consolidada aplicación el *onus probandi*, lo que se traduce en el caso de autos en que, vistos los hechos probados y, en particular, la ausencia de participación del Consejo de Administración de la entidad en el abono de las compensaciones y la directa intervención del recurrente en la ordenación del pago de las mismas, incumbía al recurrente la carga de probar los hechos impositivos o extintivos. Concluye la Sala confirmando la apreciación de negligencia grave en la conducta del recurrente, que no se ajustó al canon de diligencia exigible en el manejo de fondos públicos.

## 2.2. Autos

- **AUTO N.º 1/2017. Recurso n.º 49/16 del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, interpuesto contra el Acta de Liquidación Provisional y la Providencia de requerimiento de pago, ambos de fecha 27 de octubre de 2016, dictados en las Actuaciones Previas n.º 206/15, del ramo de Sector Público Local (Ayuntamiento de ...), Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.**

**Resumen de doctrina:** Se desestima el recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, interpuesto contra la Liquidación Provisional y la Providencia de requerimiento de reintegro, depósito o afianza-

miento dictadas en las Actuaciones Previas. Sin costas. La Sala recuerda la naturaleza jurídica, finalidad y motivos de este medio de impugnación especial y sumario por razón de la materia, así como la naturaleza de las Actuaciones Previas, que tienen carácter preparatorio del ulterior proceso jurisdiccional contable. Entiende que no es posible discernir alguno de los motivos que permiten sustentar la viabilidad de este recurso, centrándose el recurrente en combatir con alegatos de fondo las conclusiones, previas y provisionales, a que llegó la Delegada Instructora en las Actuaciones Previas. No cabe apreciar indefensión alguna en el seno de las actuaciones instructoras, sino la disconformidad del recurrente con las referidas conclusiones, plasmadas en la Liquidación Provisional y que fundamentaron la posterior Providencia de requerimiento, desestimando, por tanto, el recurso.

• **AUTO N.º 2/2017. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, N.º 46/16, Actuaciones Previas n.º 116/13, del ramo de Comunidades Autónomas (...), Ponente: Excma. Sra. D.ª María Antonia Lozano Álvarez.**

**Resumen de doctrina:** Se deniega la petición de suspensión de la Providencia de embargo de finca, dictada en las Actuaciones Previas, y se desestima el recurso interpuesto al amparo del artículo 48.1 de la Ley 7/88 contra dicha Providencia, sin imposición de costas. Tras exponer las alegaciones del recurrente así como los motivos en que basan su oposición el Ministerio Fiscal y el representante procesal de la Junta de Andalucía, desestima la Sala la petición de suspensión formulada, recordando la doctrina uniforme según la cual la interposición de este tipo de recursos carece de efectos suspensivos salvo que concurren circunstancias excepcionales, considerando que éstas no concurren en este supuesto. En cuanto a la petición de anulación de la Providencia de embargo, indica la Sala que el embargo se practicó con fundamento en que la embargada era la propietaria del restaurante al que se consideró, de forma previa y provisional, responsable contable en la Liquidación Provisional, y en aplicación, por tanto, del artículo 47.1.g) de la Ley 7/88, sin que quepa apreciar indefensión. Añade que la ausencia en la Liquidación de una referencia a la dificultad para determinar las responsabilidades subsidiarias no afecta a la corrección de la misma ni a la legalidad del embargo practicado basándose en ella y concluye que procede denegar la petición de suspensión y desestimar el recurso.

• **AUTO N.º 3 /2017. Recursos del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, rollo n.º 9/17 Actuación Previa n.º 71/16. Ramo: SECTOR PÚBLICO AUTONÓMICO (...) Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.**

**Resumen de doctrina:** Se desestiman los recursos del artículo 48.1 de la Ley 7/88, interpuestos contra el Acta de Liquidación Provisional y la Providencia de requerimiento de pago, depósito o afianzamiento, dictadas en las Actuaciones Previas, así como las solicitudes de suspensión de actuaciones. Sin costas.

La Sala recuerda la naturaleza jurídica, finalidad y motivos de este medio de impugnación especial y sumario por razón de la materia, así como la naturaleza de las Actuaciones Previas, que tienen carácter preparatorio del ulterior proceso jurisdiccional contable.

Analiza las pretensiones de los recurrentes, poniendo de manifiesto que ambos recursos son idénticos, rechazando, en primer lugar, la alegación de falta de motivación en cuanto a la determinación de la responsabilidad solidaria, así como la alegación de improcedencia del requerimiento practicado. Entiende la Sala que las alusiones a la Normativa aplicable a la Gestión Económica constituyen alegaciones de fondo sobre las que no procede pronunciarse a través de este recurso, debiendo éste limitarse a determinar si concurre alguno de los motivos tasados en el artículo 48.1 de la Ley 7/88.

Recuerda también su doctrina sobre la motivación de las resoluciones del órgano instructor y señala que la atribución de responsabilidad contable directa que se refleja en el Acta de Liquidación Provisional es resultado de la normativa aplicable a la Universidad que en la Liquidación se recoge y en la que se basan las conclusiones de la misma. Añade que los recurrentes dispusieron de sus posibilidades de defensa, sin que se les produjera perjuicio alguno, siendo las actuaciones de la Delegada Instructora conformes con lo establecido en el artículo 47 LFTCu, debiendo, por tanto, desestimarse la alegación de indefensión.

Rechaza también la petición de suspensión del requerimiento de pago, depósito o afianzamiento, recordando la regla general sobre la ausencia de efectos suspensivos de este recurso y la doctrina de la Sala que establece que las circunstancias que permiten la suspensión, por su carácter excepcional, deben ser objeto de interpretación restrictiva, indicando que la Delegada Instructora se encuentra obligada a dictar la Providencia de requerimiento por imperativo legal.

### 3. FISCALIZACIONES

- RESOLUCIÓN de 21 de diciembre de 2016, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la actividad de la Agencia Española de Protección de Datos, ejercicio 2009, referida en especial al seguimiento de las recomendaciones del Tribunal y Resoluciones de la Comisión Mixta correspondiente al Informe de fiscalización de la Agencia relativo al ejercicio 2001. (BOE n.º 52, de 2 de marzo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 21 de diciembre de 2016, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la actividad de la Biblioteca Nacional, ejercicios 2011 y 2012. (BOE n.º 52, de 2 de marzo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 21 de diciembre de 2016, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Comisión Nacional de la Competencia, ejercicio 2008. (BOE n.º 52, de 2 de marzo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 21 de diciembre de 2016, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización del Centro de Estudios Jurídicos, ejercicios 2010 y 2011. (BOE n.º 52, de 2 de marzo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 21 de diciembre de 2016, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización del Consejo de Seguridad Nuclear, ejercicio 2010. (BOE n.º 52, de 2 de marzo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 21 de diciembre de 2016, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización del Instituto Nacional del Consumo. (BOE n.º 52, de 2 de marzo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 21 de diciembre de 2016, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización del organismo Autónomo Agencia para el Aceite de Oliva, ejercicio 2011. (BOE n.º 52, de 2 de marzo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 21 de diciembre de 2016, aprobada por la Comisión mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización del Organismo Autónomo «Confederación Hidrográfica del Tajo», ejercicios 2008-2010. (BOE n.º 52, 2 de marzo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 21 de diciembre de 2016, aprobada por la Comisión Mixta para la Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Agencia Española de Protección de la Salud en el Deporte, anteriormente Agencia Estatal Antidopaje. (BOE n.º 71, de 24 de marzo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 21 de diciembre de 2016, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la actividad realizada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria para el cobro efectivo de las deudas tributarias, durante los ejercicios 2012 y 2013. (BOE n.º 71, de 24 de marzo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 21 de diciembre de 2016, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización del Consorcio Casa Árabe y su Instituto Internacional de Estudios Árabes y del Mundo Musulmán, ejercicios 2011 y 2012. (BOE n.º 71, de 24 de marzo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 21 de diciembre de 2016, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización del Consorcio Centro Sefarad-Israel, ejercicios 2011 y 2012. (BOE n.º 71, de 24 de marzo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 21 de diciembre de 2016, aprobada por la Comisión mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización del Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales, ejercicio 2011. (BOE n.º 71, de 24 de marzo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 21 de diciembre de 2016, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Fundación para el desarrollo de la formación en las zonas mineras del carbón, ejercicio 2010. (BOE n.º 72, de 25 de marzo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 21 de diciembre de 2016, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el informe de fiscalización de la Fundación Residencia de Estudiantes, ejercicios 2005 a 2009. (BOE n.º 72, de 25 de marzo de 2017)
- RESOLUCIÓN de 21 de diciembre de 2016, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Gestión Económico-Financiera del Ayuntamiento de Teruel, periodo 2006-2009. (BOE n.º 72, de 25 de marzo de 2017)
- RESOLUCIÓN de 21 de diciembre de 2016, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de las incidencias producidas durante el año 2012 en la ejecución de los contratos celebrados por las Entidades locales de las Comunidades Autónomas sin órgano de control externo propio. (BOE n.º 72, de 25 de marzo de 2017)
- RESOLUCIÓN de 21 de diciembre de 2016, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de las retribuciones y de la gestión de los sistemas de provisión y promoción de los puestos de la intervención de las Entidades Locales. (BOE n.º 72, de 25 de marzo de 2017)
- RESOLUCIÓN de 21 de diciembre de 2016, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de los Consorcios de ámbito local. (BOE n.º 72, de 25 de marzo de 2017)
- RESOLUCIÓN de 21 de diciembre de 2016, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización sobre los gastos ejecutados por las Entidades Locales sin crédito presupuestario. (BOE n.º 72, de 25 de marzo de 2017)
- RESOLUCIÓN de 21 de diciembre de 2016, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Fundación Escuela de Organización Industrial, ejercicio 2010. (BOE n.º 72, de 25 de marzo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 21 de diciembre de 2016, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Fundación Centro Nacional de Investigaciones Oncológicas Carlos III, ejercicios 2012 y 2013. (BOE n.º 75, de 29 de marzo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 21 de diciembre de 2016, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología, ejercicios 2012 y 2013. (BOE n.º 75, de 29 de marzo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 21 de diciembre de 2016, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la gestión recaudatoria en ayuntamientos de municipios con población superior a 100.000 habitantes de las Comunidades Autónomas sin órgano de control externo propio. Ayuntamiento de Logroño. (BOE n.º 75, de 29 de marzo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 21 de diciembre de 2016, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el informe de fiscalización de la gestión recaudatoria en ayuntamientos de municipios con población superior a 100.000 habitantes de las Comunidades Autónomas sin órgano de control externo propio. Ayuntamiento de Murcia. (BOE n.º 75, de 29 de marzo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 21 de diciembre de 2016, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de los servicios prestados en materia de mataderos y mercados en el Sector público Local, en coordinación con los órganos de control externo. (BOE n.º 75, de 29 de marzo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 21 de diciembre de 2016, 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 2013. (BOE n.º 75, de 29 de marzo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 21 de diciembre de 2016, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización sobre la gestión de la Fundación Tripartita para la Formación en el Empleo en relación

con el subsistema de formación profesional para el empleo en materia de formación de oferta. (BOE n.º 75, de 29 de marzo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 21 de diciembre de 2016, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización sobre las actuaciones del Tribunal de Cuentas para promover en el ámbito local la rendición de cuentas. (BOE n.º 75, de 29 de marzo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 9 de febrero de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la contratación celebrada en 2013 por los Ministerios, Organismos y otros Entes dependientes del Área de la Administración Económica del Estado. (BOE n.º 83, de 7 de abril de 2017)

- RESOLUCIÓN de 9 de febrero de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la contratación celebrada durante los ejercicios 2006 a 2009 por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales. (BOE n.º 83, de 7 de abril de 2017)

- RESOLUCIÓN de 9 de febrero de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la contratación de determinadas fundaciones estatales durante el ejercicio 2012. (BOE n.º 83, de 7 de abril de 2017)

- RESOLUCIÓN de 9 de febrero de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el informe de fiscalización de la contratación realizada por los Ministerios del área político-administrativa del Estado y sus organismos dependientes durante el ejercicio 2013. (BOE n.º 83, de 7 de abril de 2017)

- RESOLUCIÓN de 9 de febrero de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de los estados contables de los partidos políticos y de las aportaciones percibidas por las fundaciones y asociaciones vinculadas, ejercicio 2012. (BOE n.º 83, de 7 de abril de 2017)

- RESOLUCIÓN de 9 de febrero de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de los estados contables de

los partidos políticos y de las aportaciones percibidas por las fundaciones y asociaciones vinculadas, ejercicio 2013. (BOE n.º 83, de 7 de abril de 2017)

- RESOLUCIÓN de 9 de febrero de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización para el análisis de la adecuación de los procedimientos de contratación aplicados por las Empresas estatales no financieras al marco legal establecido a partir de la entrada en vigor del Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público. (BOE n.º 83, de 7 de abril de 2017)

- RESOLUCIÓN de 27 de febrero de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la contratación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, ejercicios 2013 y 2014. (BOE n.º 87, de 12 de abril de 2017)

- RESOLUCIÓN de 27 de febrero de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización sobre la utilización de la Encomienda de Gestión, regulada en la legislación de contratación pública aplicable, por las entidades del sector público autonómico de la Comunidad Autónoma de La Rioja, ejercicio 2013. (BOE n.º 87, de 12 de abril de 2017)

- RESOLUCIÓN de 27 de febrero de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el informe de fiscalización sobre la utilización de la Encomienda de Gestión, regulada en la legislación de contratación pública aplicable, por las entidades del sector público autonómico de la Comunidad Autónoma de Extremadura, ejercicio 2013. (BOE n.º 87, de 12 de abril de 2017)

- RESOLUCIÓN de 27 de febrero de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización sobre la utilización de la Encomienda de Gestión, regulada en la legislación de contratación pública aplicable, por las entidades del sector público autonómico de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, ejercicio 2013. (BOE n.º 87, de 12 de abril de 2017)

- RESOLUCIÓN de 27 de febrero de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de la utilización de la Encomienda de Gestión regulada en la legislación de contratación pública por los Ministerios, Agencias y Organismos Autónomos del Área Político-Administrativa del Estado, ejercicios 2008-2012. (BOE n.º 87, de 12 de abril de 2017)
- RESOLUCIÓN de 27 de febrero de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización sobre la utilización de la encomienda de gestión, regulada en la legislación de contratación pública aplicable, por las entidades del sector público autonómico de la Comunidad Autónoma de Cantabria, ejercicio 2013. (BOE n.º 87, de 12 de abril de 2017)
- RESOLUCIÓN de 27 de febrero de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización sobre la utilización de la encomienda de gestión, regulada en la legislación de contratación pública aplicable, por las entidades del sector público de las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla, ejercicio 2013. (BOE n.º 87, de 12 de abril de 2017)
- RESOLUCIÓN de 27 de febrero de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización sobre la utilización de la encomienda de gestión, regulada en la legislación de contratación pública aplicable, por las entidades del sector público autonómico español durante el ejercicio 2013. (BOE n.º 87, de 12 de abril de 2017)
- RESOLUCIÓN de 27 de febrero de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización sobre la utilización de la encomienda de gestión, regulada en la legislación de contratación pública aplicable, por las entidades del sector público autonómico de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, ejercicio 2013. (BOE n.º 87, de 12 de abril de 2017)
- RESOLUCIÓN de 27 de febrero de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con la Moción a las Cortes Generales sobre la necesidad de desarrollar un adecuado Marco legal para el empleo de las enco-

miendas de gestión por las Administraciones Públicas. (BOE n.º 87, de 12 de abril de 2017)

- **CORRECCIÓN DE ERRATAS DE LA RESOLUCIÓN** de 27 de febrero de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de la utilización de la Encomienda de Gestión regulada en la legislación de contratación pública por los Ministerios, Agencias y organismos Autónomos del Área Político-Administrativa del Estado, ejercicios 2008-2012. (BOE n.º 94, de 20 de abril de 2017)

- **RESOLUCIÓN** de 3 de abril de 2017, de la Presidencia del Senado y de la Presidencia del Congreso de los Diputados, 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 2013. (BOE n.º 101, de 28 de abril de 2017)

- **RESOLUCIÓN** de 3 de abril de 2017, de la Presidencia del Senado y de la Presidencia del Congreso de los Diputados, 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 2014. (BOE n.º 102, de 29 de abril de 2017)

- **RESOLUCIÓN** de 15 de marzo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la contratación celebrada durante los ejercicios 2006 a 2009 por la Gerencia de Informática de la Seguridad Social. (BOE n.º 106, de 4 de mayo de 2017)

- **RESOLUCIÓN** de 15 de marzo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la contratación celebrada durante los ejercicios 2006 a 2009 por el Instituto Nacional de la Seguridad Social. (BOE n.º 106, de 4 de mayo de 2017)

- **RESOLUCIÓN** de 15 de marzo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la contratación celebrada durante el ejercicio 2010 por las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social, adscritos a la Secretaría de Estado de la Seguridad Social. (BOE n.º 106, de 4 de mayo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 15 de marzo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la contratación de las entidades locales de la Comunidad Autónoma de Cantabria, ejercicio 2012. (BOE n.º 106, de 4 de mayo de 2017)
- RESOLUCIÓN de 15 de marzo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la contratación de las Entidades Locales de la Comunidad Autónoma de Extremadura, ejercicio 2012. (BOE n.º 107, de 5 de mayo de 2017)
- RESOLUCIÓN de 15 de marzo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la contratación de las Entidades Locales de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, ejercicio 2012. (BOE n.º 107, de 5 de mayo de 2017)
- RESOLUCIÓN de 15 de marzo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la contratación de las Entidades Locales de la Comunidad Autónoma de La Rioja, ejercicio 2012. (BOE n.º 107, de 5 de mayo de 2017)
- RESOLUCIÓN de 15 de marzo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la contratación de las Entidades Locales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, ejercicio 2012. (BOE n.º 107, de 5 de mayo de 2017)
- RESOLUCIÓN de 15 de marzo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la contratación menor celebrada por el Instituto Nacional de la Seguridad Social, ejercicio 2013. (BOE n.º 107, de 5 de mayo de 2017)
- RESOLUCIÓN de 15 de marzo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de los contratos de servicios celebrados durante los ejercicios 2011 y 2012 por las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social, adscritos a la Secretaría de Estado de la Seguridad Social. (BOE n.º 107, de 5 de mayo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 15 de marzo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la contratación menor celebrada por la Tesorería General de la Seguridad Social. (BOE n.º 107, de 5 de mayo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 15 de marzo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la contratación menor celebrada por el Instituto de mayores y Servicios Sociales, ejercicio 2014 y 2015. (BOE n.º 107, de 5 de mayo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 28 de marzo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Dirección General del Libro, Archivos y Bibliotecas, ejercicio 2008. (BOE n.º 113, de 12 de mayo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 28 de marzo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de las principales actuaciones realizadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en ejecución del Plan de Prevención del Fraude Fiscal, durante los ejercicios 2010, 2011 y 2012. (BOE n.º 113, de 12 de mayo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 28 de marzo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de los Planes estratégicos de subvenciones elaborados por los Ministerios del Área Político-Administrativa del Estado. (BOE n.º 113, de 12 de mayo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 28 de marzo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de las subvenciones concedidas por el Instituto de Salud Carlos III en el ámbito de la Acción Estratégica en Salud (AES) del Plan Nacional de I+D+I. (BOE n.º 113, de 12 de mayo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 28 de marzo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de determinadas operaciones o áreas de gestión correspondientes a órganos u organismos pertenecientes al Área de la Administración Económica del Estado,

que han sido objeto de recomendaciones del Tribunal de Cuentas en años anteriores. (BOE n.º 113, de 12 de mayo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 28 de marzo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, ejercicio 2014, y del proceso de integración en ella de los organismos públicos declarados a extinguir por la Ley 3/2013, de 4 de junio. (BOE n.º 113, de 12 de mayo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 28 de marzo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de los procedimientos de gestión y control de los deudores por prestaciones del Instituto Nacional de la Seguridad Social, ejercicio 2014. (BOE n.º 113, de 12 de mayo de 2017)

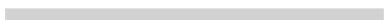
- RESOLUCIÓN de 28 de marzo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización del cumplimiento al cierre del ejercicio 2015 de las recomendaciones del Tribunal de Cuentas recogidas en informes aprobados en años anteriores relativos al área de la Administración Económica del Estado. (BOE n.º 113, de 12 de mayo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 28 de marzo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de las contabilidades de las Elecciones Locales de 2015. (BOE n.º 113, de 12 de mayo de 2017)

---

# DOCUMENTACIÓN, NOTAS Y COMUNICACIONES

---





# El papel del Tribunal de Cuentas de Francia en materia de sostenibilidad de las políticas públicas

---

**Stéphanie Oltra-Oro**

Magistrada del Tribunal de Cuentas francés

## INTRODUCCIÓN

Este artículo tiene como objetivo aclarar cuál es el nuevo papel del Tribunal de Cuentas de Francia en materia de sostenibilidad de las políticas públicas. En el sistema francés, las 4 tareas del Tribunal son: 1) juzgar las cuentas de los contables públicos; 2) controlar la gestión de los ministerios y servicios públicos; 3) certificar las cuentas del Estado y de la seguridad social; 4) evaluar las políticas públicas.

Para plantearnos bien el papel del Tribunal de Cuentas francés en materia de sostenibilidad de las políticas públicas, hace falta primero contextualizar el tema. Este asunto ha tomado una dimensión particular durante estos últimos años a causa de los efectos de la crisis de 2007-2008 ¿Qué fue lo que pasó a partir del año 2007? A partir de 2007, el mundo se vio sumido en la mayor crisis económica y financiera que se vivió después de la Gran Depresión de los 1920s. En este contexto tan desfavorable, la degradación de las finanzas públicas de los países europeos ha sido rápida y significativa.

La crisis económica surgida en Estados Unidos a mediados de 2007 tardó apenas un año en dejar sus efectos más evidentes al otro lado del Atlántico y en el espacio europeo. De hecho, todavía no hemos recuperado totalmente la dinámica del crecimiento económico ni en Francia, ni en varios otros países de la zona euro.

Podemos tratar del tema a partir de cinco observaciones principales: I. En tiempo de crisis, una jurisdicción financiera como el Tribunal de Cuentas francés debe estar particularmente atenta al seguimiento preciso de la ejecución global del Presupuesto General del Estado; II. Los desequilibrios financieros y presupuestarios globales siguen siendo importantes, eso justifica que el Tribunal elabore sus propias recomendaciones sobre la sostenibilidad de las políticas públicas; III. El nuevo paradigma de la LOLF ha incrementado el papel tradicional del Tribunal de Cuentas en el paisaje institucional; IV. La reforma constitucional de 2008 permitió introducir en el Texto Constitucional francés la idea de plurianualidad, lo que permite al Tribunal de fortalecer la pertinencia de su control del uso del dinero público; V. El Tribunal de Cuentas francés desempeña un nuevo papel en la vigilancia de la sostenibilidad de las finanzas públicas a corto, medio y largo plazo.

## **I. EN TIEMPO DE CRISIS, UNA JURISDICCIÓN FINANCIERA COMO EL TRIBUNAL DE CUENTAS FRANCÉS DEBE ESTAR PARTICULARMENTE ATENTA AL SEGUIMIENTO PRECISO DE LA EJECUCIÓN GLOBAL DEL PRESUPUESTO GENERAL DEL ESTADO**

Más que nunca el Tribunal de Cuentas en Francia se interesa en la manera con la cual el país cumple (o no) las reglas de disciplina europeas. Dentro de la Unión Europea, la sostenibilidad de las políticas públicas está en teoría garantizada gracias a algunas reglas estrictas de limitación del déficit público y de la deuda pública. Efectivamente, el objetivo último de las reglas fiscales europeas es garantizar la sostenibilidad fiscal a largo plazo. Además de evitar la superación de los límites anuales del 3% del déficit público y del 60% de la deuda pública, todos los países de la UE deben tratar de mantener un saldo presupuestario estructural próximo a cero o en equilibrio. El incumplimiento de estos criterios puede teóricamente considerarse como la aparición de un déficit excesivo, que debería ser corregido.

Los Estados miembros de la Unión Europea estaban obligados al cumplimiento de las normas de política fiscal establecidas en el Pacto de Estabilidad y Crecimiento de 1997. Este Pacto recoge los planteamientos del Tratado de Maastricht de 1992 y procura asegurar en la vida diaria de la UE el mantenimiento de los criterios de convergencia de la Unión Monetaria. En lo que respecta a la política fiscal, limitan el déficit público al 3%. Ese porcentaje puede superarse por condiciones excepcionales pero, en ese caso, deben acompañarse de un programa de restablecimiento del límite.

Existe un marco jurídico europeo de disciplina, coordinación y freno del endeudamiento que se impone a los ordenamientos internos. El TCEG ha representado una nueva vuelta de tuerca, por su nivel de detalle y concreción.

El «Pacto Fiscal» del TCEG aplicable consta de 16 artículos y tiene como ejes fundamentales los siguientes:

- Se admiten desviaciones temporales respecto del citado objetivo cuando se produzcan las siguientes circunstancias excepcionales: acontecimientos de carácter inusual que queden fuera del control de los Estados, incidiendo gravemente en su situación financiera, y periodos de grave recesión económica.
- Cuando la proporción entre la deuda pública y el PIB esté muy por debajo del 60%, podría darse un déficit estructural máximo del 1% del PIB. Sin embargo, cuando se rebase ese valor de referencia del 60%, deberá reducirse a un ritmo medio de una veintava parte al año.
- Cuando haya desviaciones significativas del objetivo a medio plazo o de la senda de ajuste hacia el mismo, se activará automáticamente un mecanismo corrector.
- Los Estados que sean objeto de un procedimiento de déficit excesivo, establecerán un programa de colaboración presupuestaria y económica, que incluirá una pormenorizada descripción de las reformas estructurales que deberán adoptar, presentándolo a la Comisión y al Consejo para su aprobación y supervisión de su ejecución.

En Francia, el objetivo de equilibrio presupuestario tiene rango constitucional desde la reforma, en 2008, del artículo 34 de la Constitución, una disposición que algunos autores consideran suficiente. Pero no se ha alcanzado un consenso para su puesta en práctica, pese a los graves desequilibrios de las finanzas públicas.

#### **EXTRACTOS DEL ARTÍCULO 34 DE LA CONSTITUCIÓN FRANCESA**

Las leyes de Presupuestos establecerán los ingresos y los gastos del Estado en las condiciones y con las reservas establecidas por una ley orgánica.

Las leyes de programación determinarán los objetivos de la acción del Estado. Las leyes de financiación de la seguridad social determinarán las condiciones generales de su equilibrio financiero (...).

Las orientaciones plurianuales de las finanzas públicas serán definidas por leyes de programación. Se inscribirán dentro del objetivo de equilibrio de las cuentas de las administraciones públicas.

Lo dispuesto en el presente artículo podrá ser concretado y completado por (...) una ley orgánica.

El problema no está en la regla en sí, sino en el incumplimiento de estas reglas por parte de numerosos países de la Unión. Las reglas presupuestarias, por muy estrictas que sean, tienen una eficacia aleatoria y muy dependiente de la realidad económica. Eso incluso ha llevado a cuestionar la efectividad de estas reglas en muchos países durante la última década.

Hay que constatar que el conjunto de normativas restrictivas no consiguió evitar ni el aumento del déficit a nivel nacional a lo largo de estos años, ni las diferencias significativas entre las previsiones contenidas en los proyectos de leyes de Presupuestos ( $n-1$ ) y los resultados constatados *ex post* de la ejecución (que se mide a  $n+1$ ).

Dentro del Tribunal de Cuentas francés, es la Sala 1 la que más trabaja sobre el seguimiento macroeconómico de la ejecución del Presupuesto del Estado. También existen FIC (formaciones de trabajo que reúnen varias Salas del Tribunal) que se encargan de elaborar informes generales sobre esta ejecución. Estos informes están transmitidos al Parlamento y sirven para que los miembros del Parlamento tengan la mejor información posible sobre el gasto público, por rúbrica presupuestaria.

## **II. LOS DESEQUILIBRIOS FINANCIEROS Y PRESUPUESTARIOS GLOBALES SIGUEN IMPORTANTES; ESO JUSTIFICA QUE EL TRIBUNAL ELABORE SUS PROPIAS RECOMENDACIONES SOBRE LA SOSTENIBILIDAD DE LAS POLÍTICAS PÚBLICAS**

El nivel actual de la deuda pública en Francia alcanza los 100% del PIB teniendo en cuenta de que los intereses de la deuda han sido relativamente bajos estos últimos años. Sin embargo, nadie sabe si la situación bastante «favorable» del nivel de los tipos de interés se puede mantener mucho tiempo a partir de ahora. El rigor intelectual provoca una necesidad de contemplar un posible aumento de los tipos de interés a largo plazo.

Si se cumple el objetivo del Banco Central Europeo de alcanzar una tasa de inflación del 2% (y podemos plantear que se cumplirá tras las políticas de flexibilidad monetaria), esto significa que el riesgo asociado a los Estados, incluso los más endeudados, y la remuneración real de los acreedores (es decir, su remuneración mediante la retirada del ahorro) es demasiado bajo. Por tanto, es probable que vaya a aumentar la prima de riesgo soberano, es decir, la exigencia de remuneración para prestar a los Estados cuyo endeudamiento aumente de forma estructural.

En este caso, tanto la deuda pública como el déficit público se incrementarían de forma espectacular. Habría, en este escenario, el riesgo de alejarse aún más del cumplimiento de las reglas de los tratados europeos.

A día de hoy la deuda alcanza cotas inauditas en tiempos de paz y, tanto en términos relativos como absolutos, se encuentra como mínimo al nivel más elevado desde la Segunda Guerra Mundial. Sin embargo, el riesgo asociado a la importancia de esta deuda pública no se refleja en los tipos de interés.

Además, sabemos que un exceso de deuda pública provoca irremediablemente un ajuste monetario, así como su desaparición dentro de la inflación a través de su monetarización (práctica llevada a cabo por el Banco Central Europeo) o mediante su reducción autoritaria (que es en recomendable para la credibilidad de un Estado).

Un aumento brusco de los tipos es poco probable, ya que se vería contrarrestado por los bancos centrales. Por el contrario, un aumento gradual de los tipos de interés sería el anuncio de una normalización monetaria y, por tanto, una señal positiva de que se está saliendo de una situación extremadamente singular.

En este último supuesto, los tipos aumentarían progresivamente por un efecto alcista sobre los tipos a corto plazo, que se propagarían gradualmente a los tipos de interés a largo plazo.

Esta situación de subida de los intereses de la deuda obligaría a reflexionar sobre la eficacia del gasto público para que realmente todo euro gastado sea un euro útil. Desde este punto de vista, el rol del Tribunal de Cuentas es fundamental para garantizar que haya un control estricto del uso del dinero público.

El Tribunal elabora recomendaciones para que las Administraciones racionalicen sus gastos y mejoren la eficacia de sus acciones. También hace informes que le permiten evaluar la manera con la cual estas recomendaciones han sido implementadas (o no) por las Administraciones.

### **III. EL NUEVO PARADIGMA DE LA LOLF HA INCREMENTADO EL PAPEL TRADICIONAL DEL TRIBUNAL DE CUENTAS EN EL PAISAJE INSTITUCIONAL**

Tenemos que recordar para qué se hizo la reforma de la LOLF (Ley sobre las leyes de Presupuestos) y cuál es el papel del Tribunal en este nuevo paisaje institucional y político.

La pregunta que se hicieron varios actores en el principio de los años 2000 fue la siguiente: ¿Cómo crear un círculo virtuoso de transparencia, una capacidad de proyección de gastos a medio plazo, y una medición objetiva de los resultados obtenidos *a posteriori* entre los distintos actores?

Este imperativo financiero va acompañado de una necesidad democrática de claridad en el debate. Saber cuánto se ha gastado por determinadas políticas, conociendo de forma incontestable cuáles fueron los resultados tangibles registrados, es el primer paso para conseguir un proceso sano de toma de decisión política, con la claridad necesaria.

Después de 10 años de experiencia de la reforma de la LOLF —que cambió hasta la arquitectura de presentación de los Presupuestos Generales del Estado—, se pueden destacar los puntos de perfeccionamiento del sistema de control de las finanzas públicas en un país vecino de España. Aunque la reforma no alcanzó todas las metas iniciales, ha representado indudablemente un avance ya que se puede, gracias a ella, medir el gasto global de cada gran política pública (desde los créditos presupuestarios de cada Ministerio hasta las medidas de reducción fiscal).

Es importante precisar que la LOLF fue una reforma que se hizo gracias a un consenso entre los diferentes partidos políticos representados en el Parlamento. Nunca ha sido considerada como una herramienta ideológica, sino como un instrumento totalmente neutro para permitir a los miembros del Parlamento saber exactamente cuánto se va a gastar para tal política, y cómo se puede técnicamente medir el éxito de las acciones desarrolladas en este marco.

Otro aspecto importante es la cuestión de la gestión del tiempo. La puesta en marcha de esta reforma ha sido relativamente lenta, progresiva y ha correspondido a varias etapas, lo que permitió a cada partido apropiarse y digerir este cambio radical de presentación del Presupuesto del Estado. El 1 de agosto de 2001 se promulgó la Ley Orgánica (Loi Organique relative aux lois de finances) (LOLF) n.º 2001-692. El 1 de enero de 2006 fue la entrada en vigor de la primera ley de Presupuestos del Estado respetando todos los artículos de la LOLF.

Potente instrumento de reforma del Estado, la Ley Orgánica lanzó un proceso de transformación radical de las reglas presupuestarias y contables del Estado que no habían evolucionado durante más de 40 años. La ambición de esta Ley ha sido reformar la gestión del

Estado por completo, es decir la manera con la cual el dinero público es usado por cada ministerio. Esta reforma tiende a instaurar una gestión más democrática y más eficaz del gasto público.

El hecho de descomponer el Presupuesto General en un número limitado de grandes funciones o «misiones», que además quedan estables en el tiempo, ha aumentado:

- la visibilidad global del esfuerzo nacional para tal o cual sector social o de la economía;
- la capacidad del Gobierno de manejar las prioridades presupuestarias de forma más estratégica;
- el seguimiento real de la ejecución presupuestaria;
- el conocimiento colectivo de los resultados de cada «misión» gracias a una batería de indicadores fiables e incontestables.

Actualmente, el Presupuesto General del Estado está compuesto de 34 misiones (*missions*) que representan, cada una, una política pública, 132 programas (*programmes*), que componen las misiones y detallan las grandes partes de esas políticas, casi 580 acciones (*actions*) que detallan las finalidades de las políticas públicas. Las acciones están dentro de los programas.

Hoy en día, los créditos están dados para una acción precisa. De este modo, el Presupuesto del Estado se lee y se entiende mejor. Cada ciudadano, periodista, observador o político puede saber de forma concreta cómo se distribuyen los gastos públicos por grandes funciones del Estado.

Además, para cada «misión», se calculan los costes de las medidas fiscales de exención y de reducción de impuestos relacionadas con esta política. Así se da a conocer el coste completo de una política pública (lo que se gasta en créditos presupuestarios y lo que se gasta en medidas fiscales).

El papel del Parlamento se está reforzando. Antes, durante el examen del Presupuesto del Estado, los miembros del Parlamento solo debatían de los nuevos gastos, o sea 6% aproximadamente de los créditos globales. Ahora, se vota el presupuesto de cada «misión» (la unidad de voto es la «misión») desde el primer euro. La idea es que cada euro podría ser puesto en tela de juicio, cuestionando si parece que la política no da buenos resultados.

Los miembros del Parlamento tienen la capacidad de controlar verdaderamente la eficacia de los gastos públicos. Cada año, la administración tiene que rendir cuentas sobre su acción, que está evaluada con indicadores precisos y auditables.

Para una política determinada, la Administración establece objetivos precisos que tienen que ser alcanzados gracias a los medios que están dedicados a una serie de acciones determinadas. El éxito («la performance») de las prestaciones y servicios del Estado se puede medir de una manera más concreta.

Una política pública es exitosa cuando sus objetivos son alcanzados o están a punto de serlo gracias a los créditos previstos. Una verdadera cultura del éxito (la «performance») se ha instaurado dentro de la Administración.

Esta reforma presupuestaria pretendía responsabilizar más a los gestores públicos. Los responsables de programas, que son nombrados dentro de la administración competente por el ministro, tienen que definir, cada uno a su nivel, los objetivos, las estrategias y los indicadores de «performance» de los programas de los que están encargados. Por supuesto, esta definición de objetivos tiene que ser en consonancia con las líneas generales seguidas por el ministro y su gabinete. Sin embargo, notamos que para la mayoría de los indicadores, revela la estabilidad. Estos indicadores permanecen, a pesar de las alternancias políticas que hubo desde la puesta en marcha de la LOLF.

Los gestores públicos (que, en la mayoría de los casos, tienen el grado de «*administrateurs civils*» ex alumnos de la Escuela Nacional de Administración-l'ENA) gozan de una mayor libertad en la gestión de los recursos financieros. Esta mayor responsabilización se presenta como la contrapartida del compromiso que toman sobre unos objetivos. Los gestores tienen la obligación de rendir cuentas sobre su gestión para explicar *a posteriori* las diferencias entre las previsiones y la ejecución. En algunos casos, pueden ser auditados ante una comisión parlamentaria o ante una Sala del Tribunal de Cuentas.

Gracias a la LOLF, la comisión de los asuntos financieros de la Asamblea Nacional como la del Senado pueden encomendar al Tribunal de Cuentas establecer una evaluación sobre todo o una parte de una política pública. El artículo 58.2 de la LOLF ha creado esta posibilidad.

En estos casos, el Tribunal de Cuentas tiene 8 meses para hacer sus investigaciones y remitir su informe al Parlamento que puede decidir publicar el documento final y hacer audiencias complementarias.

También hay relaciones de trabajo entre el CEC (comisión de evaluación y de control) de la Asamblea nacional presidida por el Presidente de la Asamblea y compuesta por todos los grupos parlamentarios, y el Tribunal de Cuentas a la hora de evaluar una política pública.

Estos nuevos métodos de trabajo están creando un círculo virtuoso entre transparencia de las cifras, evaluación de los resultados, seguimiento de las recomendaciones y supervisión presupuestaria. En este conjunto, el Tribunal de Cuentas tiene un rol importante.

#### **IV. LA REFORMA CONSTITUCIONAL DE 2008 PERMITIÓ INTRODUCIR EN EL TEXTO CONSTITUCIONAL FRANCÉS LA IDEA DE PLURIANUALIDAD, LO QUE PERMITE AL TRIBUNAL DE CUENTAS FORTALECER LA PERTINENCIA DE SU CONTROL DEL USO DEL DINERO PÚBLICO**

Un párrafo ha sido añadido al artículo 34 de la Constitución:

*«Las orientaciones plurianuales de las finanzas públicas serán definidas por leyes de programación. Se inscribirán dentro del objetivo de equilibrio de las cuentas de las administraciones públicas».*

Estas nuevas leyes corresponden a un periodo de tiempo de 3 años. No son jurídicamente leyes de Presupuestos. Sin embargo empiezan a tener cierto peso político y sus votaciones son momentos importantes de explicación de las prioridades, sobre todo entre el Gobierno y la mayoría parlamentaria que lo apoya. Ya pertenecen al paisaje parlamentario, político y tecnocrático.

Tienen varias ventajas:

- Dan una perspectiva estratégica para cada política pública, lo que puede interesar a los ciudadanos que, de esta manera, tienen la posibilidad de seguir el cumplimiento de las promesas electorales;

- Comprometen al Gobierno que, de esta forma, tiene la obligación de describir y justificar la evolución previsible de los nuevos «capítulos» presupuestarios creados por la LOLF;
- Permiten que los miembros del Parlamento tengan una hoja de ruta para su propio control de la política del Gobierno. En caso de incoherencia entre las cifras de la ley de programación y las cifras de la ley de Presupuestos del Estado para tal año, pueden legítimamente llamar la atención del Gobierno, de la mayoría parlamentaria como del público;
- Son un punto de referencia muy útil para los organismos de control como el Tribunal de Cuentas que verifica, gracias a sus investigaciones, la coherencia de los documentos financieros entre ellos. El Tribunal también verifica que las Administraciones han tomado en consideración las recomendaciones que ha elaborado en sus informes (se trata del seguimiento anual de las recomendaciones en un informe publicado).

## V. EL TRIBUNAL DE CUENTAS FRANCÉS DESEMPEÑA UN NUEVO PAPEL EN LA VIGILANCIA DE LA SOSTENIBILIDAD DE LAS FINANZAS PÚBLICAS A CORTO, MEDIO Y LARGO PLAZO

La temática de la sostenibilidad se encuentra en todas las ramas de las actividades de la jurisdicción. Es menester precisar la repartición de los roles entre el Tribunal y el «Haut Conseil des Finances Publiques», HCFP, (nueva institución fiscal independiente) para la sostenibilidad de las políticas públicas.

Hay que subrayar que el Tribunal de Cuentas es una jurisdicción compuesta de magistrados y de ponentes externos, que se dedica a controlar *a posteriori* la gestión de las políticas públicas. En cambio, el HCFP, está encargado de evaluar la credibilidad y la sostenibilidad de los proyectos de ley de presupuesto del Estado así como de los proyectos de ley de presupuesto de la seguridad social. Su papel se desempeña *ex ante*. Se trata de validar o no las hipótesis de trabajo que sirvieron de bases para construir el proyecto de presupuesto del Estado o de los organismos de seguridad social.

El consejo del Haut Conseil está compuesto de magistrados del Tribunal de Cuentas. Está presidido por el primer Presidente del Tribunal de Cuentas, pero también está compuesto por personalidades nombradas por sus competencias económicas o financieras,

que no pertenecen al Tribunal de Cuentas. Hasta la fecha, el Haut Conseil ha dado opiniones equilibradas. Nunca ha criticado abiertamente las opciones del Gobierno ni ha puesto en tela de juicio las cifras más significativas que fundamentaban los planes gubernamentales.

El Tribunal de Cuentas tiene, por su lado, un papel ahora perfectamente identificado en el Texto constitucional.

#### **NUEVAS DISPOSICIONES EN LA CONSTITUCIÓN FRANCESA (REFORMA DE 2008)**

**ARTÍCULO 47.2.** El Tribunal de Cuentas asistirá al Parlamento en el control de la acción del Gobierno. Asistirá al Parlamento y al Gobierno en el control de la ejecución de las leyes de Presupuestos y de la aplicación de las leyes de financiación de la seguridad social, así como en la evaluación de las políticas públicas. Por sus informes públicos, contribuirá a la información de los ciudadanos.

Las cuentas de las administraciones públicas serán regulares y sinceras. Darán una imagen fiel del resultado de su gestión, su patrimonio y su situación financiera.

Gracias a estas nuevas disposiciones constitucionales, el Tribunal de Cuentas se interesa por la sostenibilidad de las políticas en general con el fin de contribuir a la información del ciudadano. Efectivamente la reforma de la Constitución en 2008 otorgó al Tribunal una función de información de los ciudadanos. De hecho, muchos de sus informes están ahora publicados, y tienen una cobertura mediática bastante importante hoy en día.

En estos informes, el Tribunal trata del tema de la sostenibilidad de distintas maneras.

#### **— El Tribunal controla la sostenibilidad interna y orgánica de un servicio público en su entorno:**

- Se verifica la sostenibilidad interna del organismo que es objeto de la fiscalización. Los informes contestan a las preguntas siguientes:
  - ¿existen las competencias necesarias en las direcciones del servicio público?
  - ¿El equilibrio entre el equipo de jefes y los ejecutantes es correcto?
  - ¿Cuál es la política de recurso a los asesores externos?
  - ¿Hasta qué punto el servicio depende de prestaciones exteriores, de contratos, de personas externas?

- Se analiza el reparto de competencias entre, por ejemplo, un ministerio y un establecimiento público que él gestiona. La pregunta que se hace en este caso es: ¿está claro este reparto de competencias o merecería ser más preciso?
  - Se evalúan las reglas o normativas aplicables. ¿son estas las reglas o, al contrario, tienden a ser evolutivas, confusas, complejas?
- **El Tribunal también controla la coherencia global de la política pública:**
- El Tribunal de Cuentas intenta medir de manera objetiva y racional la distancia entre el objetivo inicial y el resultado final de una política.
  - Busca identificar lo que podríamos llamar «los ángulos muertos» de esta política. ¿Qué tipo de público, categoría de público, ciudadanos, empresas, etc., no están cubiertos por una política? ¿Es por olvido, o bien voluntariamente?
  - También procura saber y calcular en qué medida el Gobierno hubiera podido alcanzar los mismos resultados gastando menos o mejor, de forma más adaptada.
  - Por fin, el Tribunal intenta evaluar si una política determinada está perjudicando a otras categorías de la población de forma indirecta.
- **El Tribunal se interesa en la sostenibilidad financiera y participa en la lucha general contra el fraude:**
- En varios informes, el Tribunal ha establecido **una relación fuerte entre la búsqueda de los fraudes (irregularidades en la contratación en un mercado, por ejemplo abusos, delitos de favoritismo, etc) y la búsqueda de la eficacia financiera**. Dedicar una parte de algunos informes a este tema delicado. Efectivamente, la corrupción, si no está erradicada, tiene un efecto nefasto sobre la sostenibilidad de algunos servicios que reciben dinero público o se benefician de apoyo institucional.
- **El Tribunal vela por la sostenibilidad que resulta del equilibrio a medio y largo plazo entre gastos e ingresos:**

- El Tribunal considera que no solo se debería reflexionar sobre los gastos. No se debería olvidar, cada vez que se pueda, calcular los ingresos que no entran en las cajas del Tesoro público. Un impuesto que no llega sin una buena razón es tan problemático como un gasto innecesario. Es extremadamente importante, a la hora de evaluar la sostenibilidad de una política, tener presentes en la mente a la vez los gastos y los ingresos.
- Con el principio de la «universalidad presupuestaria» («principio de generalidad» en España), los impuestos tienen cierto rendimiento y sirven para alimentar las cajas del Estado en general. En varios informes, el Tribunal ha hecho un trabajo de pedagogía muy relevante. Ha demostrado que los dispositivos de reducción de impuestos (sean los impuestos sobre la renta, o sean impuestos sobre los beneficios de las sociedades) no se «ven». Es como si estuvieran «escondidos» en el Presupuesto del Estado, mientras que los gastos, por su parte, tienen una visibilidad total. Este desequilibrio impide, a veces, una reflexión serena y racional. Para que las políticas públicas sean sostenibles, hace falta aplicar un sistema fiscal justo es decir ni confiscatorio, ni totalmente débil o incompleto.

\*

En conclusión, en el sistema francés, el Tribunal de Cuentas es la única institución que, gracias a su estatus de independencia, es capaz de verificar objetivamente la correspondencia:

- entre las estimaciones de las leyes de programación y las previsiones de la ley de Presupuestos del Estado;
- entre las estimaciones de las leyes de programación y la ejecución de la ley de Presupuestos del Estado;
- entre las estimaciones de las leyes de Presupuestos del Estado y su ejecución.

Más allá del tema de la presentación formal de los presupuestos, la dificultad es que no siempre se sabe cómo se hicieron las estimaciones financieras que sostuvieron algunos cálculos que sirvieron para elaborar un presupuesto en concreto. Las Administraciones no siempre están preparadas a esbozar los distintos escenarios con las mejores herramientas de evaluación.

Esto puede llevar a grandes desequilibrios a la hora de ejecutar este presupuesto. Consecuentemente, el reto mayor, desde este punto de vista, es la cuestión del control y del seguimiento de la ejecución. En el sistema francés, los desequilibrios financieros y presupuestarios de las entidades públicas dan lugar a investigaciones lo más precisas, completas y objetivas posible por parte de los magistrados. Los casos más emblemáticos de mala gestión incluso pueden ser comentados en el informe anual público del Tribunal de Cuentas. A ningún gran alcalde y a ningún ministro en función les gusta que su gestión esté así públicamente puesta en tela de juicio. El papel disuasivo de este tipo de publicaciones desempeña un rol importante en democracia.

---

# PUBLICACIONES

---





**Francisco García-Fresneda Gea:** *Separación de poderes y reserva de ley tributaria. Fundamentos teóricos y análisis crítico*, Editorial Atelier, 2016, 201 páginas.

Lo primero que habría que decir del ensayo del profesor García-Fresneda Gea, aunque parezca una obviedad, es que está muy bien escrito. Es decir, que se trata de una pieza literaria, además de un trabajo científico meditado de principio a fin y enriquecido con citas de autores de la doctrina clásica y contemporánea, pero también de filósofos y escritores muy pertinentemente elegidos, lo que sitúa este estudio sobre la separación de poderes y la reserva de ley tributaria en su exacto lugar histórico.

García-Fresneda Gea tiene la virtud de enfocar sus estudios del derecho en un sentido amplio, relacionando el objeto jurídico de su investigación con otras ramas del conocimiento como la historia, la filosofía y las ciencias políticas, por lo que con él aprendemos siempre sobre la evolución y la propia justificación del Derecho Financiero y Tributario. Y es que, como señala Sainz de Bujanda, al que cita el autor (García-Fresneda Gea, 2016: 52): La historia muestra, en efecto, que el valladar más firme que los súbditos han opuesto siempre a la expansión del mando ha sido el de sus economías privadas (...). El contribuyente comprendió que su participación en el ejercicio del Poder era requisito indispensable para no ser víctima de la opresión fiscal, y de que, a la inversa, su participación en el manejo de los caudales públicos constituía el

modo más eficaz de contribuir a la dirección política del Estado<sup>1</sup>.

En este sentido, resulta estimulante encontrar en un mismo libro referencias tan atinadas a Sainz de Bujanda, García de Enterría o Simón Acosta, junto a otras a Montesquieu, Locke, Kelsen, Wittgenstein o incluso Pérez Galdós, lo que demuestra la amplia formación del García-Fresneda Gea, que no hace sin embargo gala de una erudición vacía, sino que atrae el interés del lector, que profundiza en la lectura de una temática que se ve sin duda enriquecida con otras perspectivas.

El estudio está estructurado en cuatro capítulos: concepto de reserva de ley, fundamentos históricos de la reserva de ley tributaria, fundamentos teóricos de la separación de poderes y análisis crítico y propuestas de mejora; los cuales encuentran su lógica interna en el convencimiento de García-Fresneda Gea (cita a Pérez Royo<sup>2</sup>; García-Fresneda Gea, 2016: 135) de que la reserva de ley es un instrumento de carácter constitucional que vertebraba las relaciones entre el Po-

---

<sup>1</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: «Organización Política y Derecho Financiero. Origen y evolución del principio de legalidad», *Hacienda y Derecho*, Tomo I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1955, págs. 194 y 195.

<sup>2</sup> *El instituto de la reserva de ley, que constituye una de las piezas fundamentales en el Estado liberal del Derecho, se halla íntimamente relacionado con el principio de separación de poderes*; PÉREZ ROYO, F.: «Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria», *Hacienda Pública Española*, núm., 14, 1972, pág. 208.

der Legislativo y el Poder Ejecutivo en lo concerniente a la creación de normas.

Es decir, la reserva de ley presupone la separación de poderes y, como destaca el autor (García-Fresneda Gea, 2016: 155), habría que preguntarse qué sentido tiene hablar de la reserva de ley en aquellos países en los que no existe una real y verdadera separación de poderes. Porque si no existe la separación de poderes, la esencia de la reserva de ley desaparece, y la separación de poderes debe ser un elemento esencial de la democracia (García-Fresneda Gea, 2016: 157).

La preocupación del autor por el uso correcto del lenguaje tiene su trascendencia en el ámbito jurídico, y es de destacar, en este sentido, el análisis que hace de los conceptos norma y ley. Para García-Fresneda Gea, la palabra norma debería tener una significación genérica para que abarcara a todas ellas, mientras que la palabra ley debería designar únicamente las normas creadas por el Poder Legislativo; así, la palabra norma se referiría exclusivamente a los mandatos del Estado, lo que requeriría de un mayor uso y generalización de la palabra regla.

Del mismo modo, en un sentido técnico-jurídico, es importante la diferenciación entre el principio de legalidad y la reserva de ley, sumándose así el autor a la doctrina que distingue entre ambas nociones, caso de Checa González<sup>3</sup> y

<sup>3</sup> CHECA GONZÁLEZ, C.: «El principio de reserva de ley en materia tributaria», *Estudios de Derecho y Hacienda*.

Mazorra Manrique<sup>4</sup>, quien destacaba que, mientras la reserva de ley mira al Poder Legislativo, el principio de legalidad alude a la legalidad de la función administrativa, sumando además la concepción de Calvo Ortega<sup>5</sup> (García-Fresneda Gea, 2016: 33), que concibe la reserva de ley como una garantía democrática de la realización de los principios tributarios. Y volviendo a la confusión entre la literalidad de los términos y su referencia semántica, García-Fresneda Gea aconseja también la sustitución de la expresión principio de legalidad por la de imperio de las normas (nomocracia), si dicho principio significa la subordinación de los poderes del Estado a todas las clases de normas.

Pero se trata de algo más que un problema terminológico. Para el autor, muchos de los problemas de la España actual se deben a que no existe una verdadera separación de poderes, puesto que ésta es

*Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, Tomo II, Centro de Publicaciones, Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, pág. 795.

<sup>4</sup> MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: «Cuestiones polémicas del principio de reserva de ley tributaria», *Estudios sobre la Constitución Española. Libro homenaje a Gumersindo Trujillo Fernández*, Universidad de la Laguna, 2006, pág. 312.

<sup>5</sup> CALVO ORTEGA, R.: «Principio de legalidad y reserva de ley tributaria: un apunte histórico y una reflexión actual», en *Fernando Sainz de Bujanda. Fundador de los estudios de Derecho Financiero y Tributario*, Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense, Madrid, 2003, págs. 127 y 128.

aparente o ficticia, ya que muchas normas o pseudonormas, parafraseando a Checa González<sup>6</sup>, se producen al margen y sin ninguna intervención de los parlamentos, lo que equivale a decir que no existe un verdadero control del poder político, algo que atenta contra la propia soberanía popular.

Para García-Fresneda Gea, la reserva de ley tributaria sólo puede adquirir su verdadero significado si está integrada en un Estado en el que exista separación de poderes en origen y, por tanto, sea real y efectiva, y para ello estas tres instituciones deben quedar enlazadas: reserva de ley tributaria, separación de poderes y democracia. Algo que sólo será posible si tanto los miembros del Poder Legislativo, esto es la Asamblea de representantes o Parlamento, como el titular del Poder Ejecutivo, el presidente en este caso, son elegidos en elecciones separadas. Pues, actualmente, el Poder Ejecutivo es el que maneja

y controla los otros dos y, por eso, más que separación de poderes, como señala el autor, existe separación de funciones (García-Fresneda Gea, 2016: 167-168), lo que además perjudica la eficacia de otras instituciones como el Tribunal de Cuentas.

García-Fresneda Gea nos recuerda que lo que debería pretender el análisis científico es que España goce de salud política y regeneración moral, y con él recordamos el artículo 16 de la Declaración de Derechos del Hombre y el Ciudadano de 26 de agosto de 1789, que planea sobre estas páginas de obligada lectura: *Toda sociedad en la cual no esté establecida la garantía de los derechos, ni determinada la separación de los poderes, carece de Constitución.*

*Separación de poderes y reserva de ley tributaria*, de Francisco García-Fresneda Gea, es un libro para leer y para pensar.

JOSÉ MARÍA PÉREZ ZÚÑIGA

---

<sup>6</sup> Checa González, C.: «Prólogo», en Andrés Aucejo, E.: *Relaciones entre «Reglamento» y «Ley» en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2013, pág. 21.



*El Informe Especial de Fiscalización n.º 29/2016 del Tribunal de Cuentas Europeo sobre el mecanismo único de supervisión*

El Tribunal de Cuentas Europeo (TCE), que tiene el mandato de examinar la eficacia operativa de la gestión del Banco Central Europeo (BCE), se ha centrado para los fines de esta fiscalización, que se aprobó el 18 de octubre de 2016, en verificar cómo instauró el BCE el Mecanismo Único de Supervisión (MUS) y cómo ha organizado su labor<sup>1</sup>.

El MUS incluye, y así lo recoge el Informe, al BCE y a las autoridades nacionales responsables de la supervisión bancaria («autoridades nacionales competentes» o «ANC») en los Estados miembros participantes (todos los países de la zona euro y los que, no perteneciendo a ella, deciden participar a través de un sistema de «estrecha cooperación» con el BCE), y su creación, en noviembre de 2014, supuso el primer paso en la implantación de la unión bancaria europea, pilar imprescindible para los otros dos, el Mecanismo Único de Resolución (MUR) y el sistema de garantía de depósitos<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Resulta de obligada referencia el *Informe de fiscalización del cumplimiento de la legalidad y de sistemas y procedimientos de la función supervisora del Banco de España, ejercicio 2015*, aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 23 de febrero de 2017 y que se encuentra disponible en la dirección web de la Institución.

<sup>2</sup> La *Revista Española de Control Externo*, n.º 52, enero de 2016, ya se dedicó, entre otros temas, al nuevo marco europeo de supervisión bancaria, al papel de los supervisores nacionales en los ámbitos del crédito, de seguros y de valores y al Mecanismo Único de Resolución.

Como se indica en el Informe de fiscalización, las **funciones y competencias del MUS** en conjunto se encuentran claramente definidas en la normativa vigente: Los Reglamentos confieren las tareas supervisoras del MUS al BCE, al que se exige el ejercicio de sus funciones de política monetaria y de supervisión de manera independiente, con la obligación de rendir cuentas por las actividades relacionadas con el MUS ante el Parlamento Europeo, el Consejo y el Eurogrupo. La planificación y ejecución de la actividad supervisora se efectúan por el Consejo de Supervisión, mientras que el Consejo de Gobierno sigue siendo responsable en su condición de última autoridad decisoria y con respecto a la gobernanza general del BCE, que comprende las funciones tanto monetaria como de supervisión.

Por otra parte, y así se significa también en el documento, **el mandato de fiscalización del TCE** se contempla en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. El Tribunal es el auditor designado para el BCE y tiene la responsabilidad de examinar su gestión y sus tareas de supervisión y, en este sentido, interesa resaltar que el Reglamento del MUS marca claramente el objetivo del BCE respecto a la función supervisora, contribuir a la seguridad y solvencia de las entidades de crédito y a la estabilidad del sistema financiero de la Unión y en cada uno de los Estados Miembros.

Garantizar la solvencia del sistema bancario europeo, reforzar la integración y la estabilidad fi-

nanciera y lograr una supervisión coherente son, pues, los objetivos del MUS que se mencionan en la propia introducción del Informe, que alude, también, a los criterios de su Reglamento para determinar la importancia de las supervisadas y catalogarlas como entidades «significativas» o «menos significativas»; las primeras, en el marco del MUS, supervisadas directamente por el BCE —para lo que constituye equipos conjuntos de supervisión (ECS) integrados por empleados del BCE y de las Autoridades nacionales competentes (ANC)—, y las segundas, objeto de supervisión de la ANC correspondiente, bajo la vigilancia del BCE, que puede asumir la supervisión directa en cualquier momento.

Resulta muy gráfica la presentación del Informe con la afirmación «*El Mecanismo Único de Supervisión: Buen comienzo, pero tiene que seguir mejorando*», ampliamente fundamentada en el documento a través de la detallada exposición de los resultados y de las conclusiones y recomendaciones, que se estructuran en cuatro grandes áreas: «**Gobernanza**», «**Rendición de cuentas**», «**Equipos conjuntos de supervisión**» e «**Inspecciones in situ**»<sup>3</sup>. Ni que decir tiene cuánto alientan a aden-

trarse en cada una de ellas el atractivo resumen y la citada introducción, la magnífica referenciación o la concreción de la fecha límite de cada una de las recomendaciones; como el lenguaje claro y conciso en materias de la complejidad de la «solvencia bancaria» y de la «supervisión» tratadas en el documento.

Interesa sobremanera destacar el **enfoque y la metodología de la fiscalización**, a los que se refiere el TCE indicando que examinó si los equipos conjuntos de supervisión del MUS y los de inspección «in situ» se configuraron de modo que pudieran trabajar eficazmente (analizando el entorno de funcionamiento generado por la estructura de gobernanza para el trabajo de unos y otros); los procedimientos y normas; la planificación y organización de los ECS y la creación, programación, ejecución y notificación de las inspecciones «in situ».

El Informe detalla los «**criterios**» seguidos en la fiscalización y las «**fuentes**» (principalmente, el Reglamento del MUS, el Reglamento Marco de cooperación en el MUS entre el BCE y las autoridades nacionales, el Reglamento interno del BCE y los principios básicos de Basilea para una supervisión bancaria eficaz); cómo se recopiló la «**evidencia de auditoría**» y se examinaron los procedimientos y normas —comparando, incluso, disposiciones del MUS con las que se aplican en otras jurisdicciones, a partir de la información obtenida de las EFS de Australia, Canadá y EEUU—. Además del trabajo de auditoría en el BCE, el Tribunal señala en su Informe que envió un

<sup>3</sup> Para los fines del Informe, y como en él se precisa, la «Gobernanza» se refiere a los procesos y procedimientos internos que orientan la función supervisora y garantizan que las acciones y las decisiones en el ámbito de la supervisión resulten coherentes, eficientes, eficaces y transparentes.

cuestionario a todas las ANC y a los bancos significativos pertinentes con el objetivo de obtener comentarios sobre la eficiencia del nuevo sistema de supervisión. Se aborda, también, tanto en el enfoque y metodología de la fiscalización como en conclusiones, **la dificultad para obtener la evidencia de auditoría**: El nivel de información proporcionado por el BCE solo fue parcialmente suficiente para que el TCE evaluara la eficacia de las operaciones vinculadas a la estructura de gobernanza del MUS, el trabajo de sus equipos de supervisión conjunta y sus inspecciones «in situ».

Tras poner de manifiesto que **el BCE logró crear una estructura de supervisión compleja en un plazo relativamente breve**, el TCE concluye que el nuevo mecanismo de supervisión sigue dependiendo en gran medida de los recursos de las ANC.

En materia de «**Gobernanza**», las principales conclusiones del Informe aluden a la complejidad del proceso de toma de decisiones del MUS, al elevado volumen de proyectos de decisión que el Consejo de Supervisión tiene que concluir (que se vincula al potencial detrimento de la eficacia y de la eficiencia de las reuniones del Consejo), a la utilización de determinados servicios compartidos para las tareas monetarias y de supervisión del BCE —que el Reglamento del MUS contempla se lleven a cabo, como se ha indicado, de manera plenamente independiente—, al riesgo para la independencia de la función de supervisión derivado de que el presidente y el vicepresidente del

Consejo de Supervisión no ejercen ningún control sobre el presupuesto de dicha tarea o los medios humanos —solo son consultados—, y a la carencia de los recursos necesarios para enfrentar los riesgos identificados en relación con el MUS, constatada en la función de auditoría interna.

Con «fecha límite de aplicación» fijada en «mediados de 2017», las principales recomendaciones se dirigen a que el BCE continúe simplificando el proceso de toma de decisiones para que el Consejo de Supervisión pueda centrarse en las decisiones más apremiantes, evalúe los riesgos del uso de los citados servicios compartidos e implante las necesarias garantías; establezca un procedimiento formal que fomente, entre otras, la autonomía presupuestaria de la función supervisora y asigne los recursos de auditoría interna suficientes<sup>4</sup>.

En lo que atañe a la **Rendición de cuentas**, el TCE, esencialmente, concluye que, debido a la limitación en el acceso a los documentos impuesta por el BCE, hay ámbitos importantes que no se han podido auditar y que las normas que rigen su rendición de cuentas al Parlamento Europeo y al público en general, y las funciones y competencias en el marco del MUS, claramente definidas, se ven relativamente afectadas por el hecho de no justificar indicadores

<sup>4</sup> La indicación de «fecha límite de aplicación» para las recomendaciones resulta determinante para su eficaz seguimiento en cualquier EFS.

ni parámetros de rendimiento para demostrar la eficacia de la supervisión<sup>5</sup> 6. Las recomendaciones de este área se refieren a que el BCE debería (con «fecha límite de

<sup>5</sup> En el resumen de la evidencia de auditoría que el TCE no pudo examinar, sobresalen, respecto a la «gobernanza», decisiones y actas del Consejo de Supervisión; con referencia a la «rendición de cuentas», documentos sobre el intercambio «ad hoc» de puntos de vista entre el Parlamento Europeo y el Presidente del Consejo de Supervisión y otros solicitados por la Comisión en relación con su exigencia jurídica de informar sobre el MUS (tiene que presentar, cada tres años, informes de revisión exhaustivos sobre la eficacia de los poderes de supervisión y sanción del BCE y la posible repercusión del MUS en el funcionamiento del mercado interior); en cuanto a los «ECS», partes del Manual de supervisión pertinentes para las actividades del programa supervisor y documentos de una muestra de bancos seleccionada en la fiscalización, modelos y metodologías, muestras de informes y decisiones del proceso de revisión y evaluación supervisora, datos específicos sobre cada una de las entidades significativas y la asignación de bancos a grupos específicos; y, en el ámbito de la supervisión «in situ», informaciones sobre solicitudes concretas de inspección, sobre los recursos de las ANC y la planificación de inspecciones para 2015 y 2016 e informes de inspección y anexos relativos a la metodología correspondiente.

<sup>6</sup> La Comisión y el BCE no suscribieron un memorando de entendimiento sobre el suministro de información de carácter no público hasta noviembre de 2015 —la primera vez que aquella pidió información fue en julio de dicho año—. Según el Informe de fiscalización, la Comisión no recibió la información específicamente bancaria solicitada (conjuntos de datos para evaluar las tasas de supervisión) y el BCE manifestó preocupación por la confidencialidad.

aplicación», en este caso, «inmediata») cooperar plenamente con el TCE, a fin de permitirle ejercer su mandato y, de ese modo, reforzar la rendición de cuentas; así como formalizar sus disposiciones para medir y publicar la información sobre el rendimiento de la supervisión (en esta ocasión, la «fecha límite» de aplicación se sitúa a finales de 2018).

Entre las principales conclusiones referidas a **«Equipos conjuntos de supervisión»** se pone de relieve que siguen dependiendo en gran medida del personal designado por las ANC, con un control del BCE —cualitativa y cuantitativamente— limitado sobre la mayor parte de la dotación de efectivos de aquellos y riesgo para la misión del BCE de ejercer una «supervisión bancaria intrusiva y eficaz». No se ha establecido un vínculo directo entre el programa de examen supervisor y la asignación de recursos tal y como exige la Directiva de Requisitos de Capital; los niveles actuales de dotación de efectivos resultan insuficientes; no existe un plan de formación estructurado y obligatorio relativo a los aspectos prácticos de la supervisión a distancia de las entidades significativas y en la planificación continua de la supervisión se sigue aplicando un modelo que se remonta al inicio del MUS. Las recomendaciones indican, en este ámbito, que el BCE debería modificar el Reglamento Marco del MUS para formalizar los compromisos de las ANC participantes y revisar y actualizar el modelo de grupos, todo ello en 2017; así como, antes

de finalizar 2018, desarrollar perfiles y métodos para evaluar la idoneidad del personal que las ANC prevén asignar a los equipos y su posterior rendimiento; crear una base de datos centralizada de los empleados procedentes del BCE y de las ANC, introducir un plan de formación orientado a los contenidos de la supervisión bancaria y considerar la implantación de un programa de certificación de la supervisión.

Por lo que respecta a «**Inspecciones in situ**», el TCE, en síntesis, tras manifestar que la documentación facilitada por el BCE no fue suficiente para efectuar un examen completo de la eficacia operativa, añade que, a partir de lo que pudo evaluar, el proceso parece ser coherente y exhaustivo. También concluye que la práctica operativa actual no resulta acorde con el objetivo que el Reglamento del

MUS asignó al BCE de llevar a cabo las inspecciones «in situ.»<sup>7</sup>. El sistema TI presenta, además, algunas deficiencias significativas y habría que publicar los informes de inspección con mayor celeridad, una vez celebrada la reunión de cierre. Las recomendaciones del TCE, al efecto, se orientan al aumento o reorganización del personal del BCE y al refuerzo sustancial de su presencia en las inspecciones «in situ» de los bancos significativos sobre la base de una priorización clara de los riesgos —para finales de 2018— y a que siga de cerca las debilidades del sistema de TI y las cualificaciones y capacidades de los inspectores «in situ» procedentes de las ANC; especificando, en estos últimos casos, como fecha límite de aplicación de las recomendaciones, mediados del 2017.

M.<sup>a</sup> DEL CARMEN MORAL MORAL

---

<sup>7</sup> El BCE no proporciona más que el 8% del total del personal que las realiza y solo ha dirigido el 12% de las visitas de inspección; casi todas las demás inspecciones están dirigidas por el personal del supervisor del país de origen o de acogida.

# NORMAS PARA LA PREPARACIÓN DE ORIGINALES PARA LA REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

## INSTRUCCIONES A LOS AUTORES

1. Los trabajos (artículos, notas, comunicaciones y reseñaciones) 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 reseñaciones 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](mailto: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.

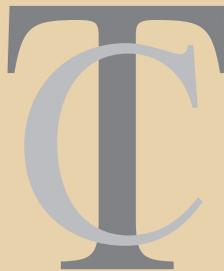
La correspondencia puede dirigirse a:

**REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO**  
Tribunal de Cuentas. Padre Damián, 19  
28036 Madrid - Fax: 91 457 29 92 - [recex@tcu.es](mailto: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**