

Vol. XX

Enero 2018

N.º 58

REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

• PRESENTACIÓN

Pascual Sala Sánchez

ARTÍCULOS

- REFLEXIONES SOBRE CALIDAD DE LOS CONTROLES FINANCIEROS EN ESPAÑA ANTES Y DESPUÉS DE LA CRISIS
Ubaldo Nieto de Alba
- NUEVAS PERSPECTIVAS DEL ENJUICIAMIENTO CONTABLE: EL CONTROL CASACIONAL
César Tolosa Tribiño
- LAS CUENTAS DEL CUIDADO
María Ángeles Durán
- LA INTEGRACIÓN DE LOS CONTROLES SOBRE LA ACTIVIDAD DEL SECTOR PÚBLICO
Gregorio Cuñado Ausín
- EL CONTROL EXTERNO POR EL TRIBUNAL DE CUENTAS DE LOS ÓRGANOS CONSTITUCIONALES Y DE RELEVANCIA CONSTITUCIONAL
María José García Blanco
- EL SISTEMA NACIONAL ANTICORRUPCIÓN EN MÉXICO Y LAS NUEVAS ATRIBUCIONES DEL ÓRGANO DE CONTROL EXTERNO
Óscar Nava Escudero

LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

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

DOCUMENTACIÓN, NOTAS Y COMUNICACIONES

- NOTA: UNA PERSPECTIVA CONSTITUCIONAL DEL CONTROL DEL GASTO PÚBLICO
Álvaro Rodríguez Bereijo
- NOTA: GASTO PÚBLICO, SOSTENIBILIDAD Y CONTROL
Miguel Ángel Martínez Lago

PUBLICACIONES

- RECESIÓN DE «RÉGIMEN JURÍDICO DEL SECTOR PÚBLICO: LOS RETOS DE UNA NUEVA ADMINISTRACIÓN»
Luis Sancho De las Alas-Pumariño



TRIBUNAL DE CUENTAS

REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

VOL. XX

Enero 2018

N.º 58

CONSEJO EDITORIAL

DIRECTOR: Pascual Sala Sánchez
(Tribunal de Cuentas)

Ángel Antonio Algarra Paredes
(Tribunal de Cuentas)

Susana Casado Robledo
(Ministerio de Hacienda)

Carlos Cubillo Rodríguez
(Tribunal de Cuentas)

Gregorio Cuñado Ausín
(Sociedad Estatal de Correos y Telégrafos)

Andrés Fernández Díaz
(Universidad Complutense)

Dolores Genaro Moya
(Tribunal de Cuentas)

M.^a Luz Martín Sanz
(Tribunal de Cuentas)

Vicente Montesinos Julve
(Universidad de Valencia)

Carmen Moral Moral
(Tribunal de Cuentas)

José Pascual García
(Intervención General de la Administración del Estado)

José Manuel Suárez Robledano
(Tribunal de Cuentas)

Juan Velarde Fuertes
(Real Academia de Ciencias Morales y Políticas)

SECRETARIO: Antonio Ramón Rodríguez Castaño
(Tribunal de Cuentas)

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

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

PERIODICIDAD: Cuatrimestral

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

PRODUCCIÓN Y MAQUETACIÓN: Moonbook, S.L.

ISSN: 1.575-1333

DEPÓSITO LEGAL: M. 8.696-1999



Índice

| | <i>Págs.</i> |
|---|--------------|
| <i>Presentación</i> , por Pascual Sala Sánchez | 5 |
| Artículos | |
| • <i>Reflexiones sobre calidad de los controles financieros en España antes y después de la crisis</i> , de Ubaldo Nieto de Alba | 13 |
| • <i>Nuevas perspectivas del enjuiciamiento contable: el control casacional</i> , de César Tolosa Tribiño | 33 |
| • <i>Las cuentas del cuidado</i> , de María Ángeles Durán | 57 |
| • <i>La integración de los controles sobre la actividad del sector público</i> , de Gregorio Cuñado Ausín | 91 |
| • <i>El control externo por el Tribunal de Cuentas de los órganos constitucionales y de relevancia constitucional</i> , de María José García Blanco . . . | 119 |
| • <i>El Sistema Nacional Anticorrupción en México y las nuevas atribuciones del órgano de control externo</i> , de Óscar Nava Escudero | 155 |
| Legislación y jurisprudencia | |
| • <i>Tercer Cuatrimestre del año 2017</i> , por Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez | 187 |
| Documentación, notas y comunicaciones | |
| • <i>Nota: Una perspectiva constitucional del control del gasto público</i> , por Álvaro Rodríguez Bereijo | 229 |
| • <i>Nota: Gasto público, sostenibilidad y control</i> , por Miguel Ángel Martínez Lago | 245 |
| Publicaciones | |
| • <i>Recensión de la obra «Régimen Jurídico del Sector Público: los retos de una nueva Administración»</i> , por Luis Sancho De las Alas-Pumariño | 261 |

Presentación

Pascual Sala Sánchez

Director

El artículo que abre el contenido del número 58 de la Revista Española de Control Externo ha sido realizado por Ubaldo Nieto de Alba, Presidente Emérito del Tribunal de Cuentas. El trabajo comienza definiendo la naturaleza de la actividad financiera, que se configura como un bien público, siendo por tanto responsabilidad de los poderes públicos su protección, y se expone, en relación con esto, la existencia de ciertos fallos que podríamos denominar históricos: Fidecaya, Gescartera, Afinsa y, especialmente, en las Cajas de ahorro.

A continuación el artículo se centra en el análisis de la crisis financiera, resaltando cómo las empresas se financiaron con créditos bancarios lo que, unido a la expansión de la burbuja inmobiliaria, produjo una crisis de liquidez a la que le siguió la crisis financiera, cuya evolución y gestión constituye uno de sus contenidos esenciales.

La última parte del estudio se dedica a la Supervisión en la zona euro, donde la actual Unión Bancaria Europea (UBE) está constituida por un conjunto de organismos, los llamados Mecanismos Únicos, que conforman un entramado institucional, en el que no resulta fácil la identificación de las responsabilidades de gestión de los supervisores, así como su correspondiente control por la Eurocámara. El artículo termina poniendo de manifiesto el deslizamiento que se genera desde la legitimidad del poder que dan los votos, susceptible de control democrático, hacia la legitimidad de un poder autocontrolado, —el de la eficacia tecnocrática—, que permite

soluciones rápidas y eficaces, como se ha calificado la adjudicación del Banco Popular por un euro al Banco Santander.

El siguiente artículo se refiere al control casacional de las resoluciones del Tribunal de Cuentas y su autor es César Tolosa Tribiño, Magistrado de la Sala Tercera del Tribunal Supremo. El trabajo principia por establecer la naturaleza del Tribunal de Cuentas en cuanto a su función de enjuiciamiento de responsabilidades contables, en el sentido de que, si bien no se integra en el Poder Judicial, ejerce una verdadera actividad jurisdiccional deslindable de la ordinaria en sus órdenes civil, penal y contencioso-administrativo.

En cuanto a la conexión entre la competencia del Tribunal de Cuentas y la del Tribunal Supremo se produce respecto de la función jurisdiccional del primero, pero no de la fiscalizadora, y se articula a través del recurso de casación. A continuación, el artículo estudia la cuestión a la luz de la nueva regulación del recurso de casación, haciendo hincapié en el concepto de «interés casacional objetivo» y en la solución las diversas cuestiones planteadas por el Auto de 31 de mayo de 2017, que despeja cuatro dudas: qué resoluciones son susceptibles de recurso de casación, si han de superar cierto umbral, si el recurso ha de fundarse en algún motivo casacional concreto y el contenido de los escritos de preparación. Hay que advertir que, con esta resolución, se cambia por completo el significado especial que siempre tuvo la jurisdicción contable y puede darse lugar con ella a entender que queda sustraída a su exclusiva competencia la determinación y alcance del concepto mismo de responsabilidad contable.

El artículo de María Ángeles Durán, Catedrática de Sociología y profesora de investigación vinculada del Consejo Superior de Investigaciones Científicas, se titula «Las cuentas del cuidado» y nos explica como, desde el siglo XVIII, la investigación económica ha olvidado el estudio de los recursos y costes no monetarizados y como, en el siglo XXI, las sociedades de demografía madura han de dedicar gran parte de sus recursos al cuidado de niños, ancianos, enfermos e incluso población adulta sana que se produce fuera del ámbito laboral. Tanto, que el INE dice que el tiempo anual dedicado al trabajo no remunerado en España es un 30% mayor que el tiempo de trabajo remunerado.

Los sistemas de Contabilidad Nacional tradicionales sólo utilizan indicadores de bienes y servicios que tienen precio, pero desde 1995 Naciones Unidas viene urgiendo crear nuevos instrumentos

que permitan integrar la visión de la economía monetarizada con la de la economía no monetarizada. Sólo así se logrará una visión realista de la economía y se podrán adoptar políticas públicas que no perjudiquen a los sectores de población invisibilizados.

El estudio utiliza fuentes del Banco de España (Encuesta financiera de las familias), Instituto Nacional de Estadística (Encuestas de uso del tiempo), Ministerio de Trabajo (salario mínimo) y otras fuentes para ofrecer una imagen pionera e innovadora sobre la economía española y el papel central del cuidado en su doble dimensión de recurso y coste social.

El trabajo de Gregorio Cuñado Ausín, miembro del Consejo Editorial de la Revista, se titula « La integración de los controles sobre la actividad del sector público» y estudia la actual estructura del sistema de control sobre la actividad del sector público y repasa la evolución registrada en la realización del control interno, con una breve alusión a las modificaciones asimismo incorporadas en la legislación del Tribunal de Cuentas. En esa evolución se aprecia una coincidencia de objetivos y procedimientos, entre el control interno y externo, circunstancias que llevan a plantear la conveniencia de alcanzar, en la práctica, una mayor integración de ambos controles, en aras de una mayor eficacia, sin que dicha integración quepa ser interpretada como una confusión de los mismos.

Asimismo, en el artículo se destaca la relevancia que la nueva normativa y los Códigos de Buen Gobierno han atribuido a la Comisión de Auditoría dentro del funcionamiento de los Consejos de Administración de las principales entidades del ámbito privado y que, progresivamente, se están constituyendo también en las entidades del sector público, y se señala el impulso que la Dirección de Auditoría interna ha recibido en la vigente normativa como expresión de fortaleza del sistema de control interno implantado, que extiende su actividad a todos los ámbitos de organización y de gestión de la entidad, a la vez que se detiene en señalar los principales requisitos que su implantación ha de respetar, a fin de que los resultados de su actividad resulten de interés para la Comisión de Auditoría y la Dirección Corporativa, así como para las Instituciones responsables del control interno y externo del sector público.

El artículo de María José García Blanco sobre « El control externo por el Tribunal de Cuentas de los órganos constitucionales y de relevancia constitucional» parte de la idea de que la adecuada gestión de los fondos públicos ha de regir en toda actividad pública y

por tanto también en la actuación de los órganos constitucionales y de relevancia constitucional. Dado que los presupuestos de los mismos se encuentran integrados en los Generales del Estado, resulta necesario establecer controles adecuados que garanticen no sólo la debida ejecución presupuestaria, sino que su actuación cumple con los principios constitucionales de equidad, eficiencia y economía, así como de transparencia y legalidad.

El trabajo realiza un análisis del control externo por el Tribunal de Cuentas de las cuentas y de la gestión económica de los órganos constitucionales y de relevancia constitucional. Se estudian los distintos aspectos problemáticos que presenta este posible control como (i) el delimitar el ámbito subjetivo de la competencia fiscalizadora del Tribunal de Cuentas; (ii) el definir cuáles son las notas que caracterizan a los órganos constitucionales y a los de relevancia constitucional, y qué órganos se han de incluir en cada categoría; y (iii) el analizar los distintos impedimentos que suelen ser alegados para evitar el control por el Tribunal de Cuentas de los órganos constitucionales y de relevancia constitucional.

Óscar Nava Escudero aporta su trabajo referido al Sistema Nacional Anticorrupción en México y las nuevas atribuciones del órgano de control externo. El artículo ofrece una visión general del nuevo Sistema Nacional Anticorrupción en México, cuya reforma constitucional y legal buscará erradicar uno de los peores males que aquejan al país: la corrupción. En ese contexto, la Auditoría Superior de la Federación cobra gran relevancia, ya que se la dota de nuevas herramientas para llevar a cabo sus tareas de fiscalización e investigación: la fiscalización de recursos federales, respecto de los cuales antes no tenía facultades; la fiscalización de recursos federales otorgados a instrumentos jurídicos públicos/privados; la posibilidad de fiscalizar en tiempo real y respecto de ejercicios fiscales concluidos. Son algunas de las nuevas atribuciones de la Auditoría Superior de la Federación que aquí se analizan.

El apartado de Documentación de este número se abre con la nota de Álvaro Rodríguez Bereijo, Consejero Emérito del Tribunal de Cuentas y ex Magistrado y Presidente Emérito del Tribunal Constitucional, denominada «Una perspectiva constitucional del control del gasto público», donde reflexiona sobre la idea de que todos los derechos, incluidos los fundamentales, tienen un coste pues todos ellos requieren inexcusablemente, para su efectividad, de la disposición por el Estado o los poderes públicos de medios financieros; y la cuestión que se abre a los juristas es si, y en qué medida, las

restricciones presupuestarias pueden determinar el contenido normativo de los derechos que la Constitución consagra y si, y en qué medida también, las condiciones económicas (o las restricciones presupuestarias) representan en cada caso la concreta medida del contenido de los derechos constitucionales.

La siguiente nota es la elaborada por el Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Miguel Ángel Martínez Lago, que trata de la sostenibilidad y control del gasto público y donde se pone de manifiesto la tensión entre la estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad financiera y las decisiones jurídicas y políticas.

Cierra el número la recensión que Luis Sancho de las Alas-Pu-mariño ha realizado de la obra colectiva «Régimen Jurídico del Sector Público: los retos de una nueva Administración», recensión que nos sirve para acercarnos a un libro que, por la calidad de sus autores y el interés de sus temas, será obra de consulta obligada en el nuevo panorama generado por las Leyes 39/2015 y 40/2015.

ARTÍCULOS

Reflexiones sobre calidad de los controles financieros en España antes y después de la crisis

Ubaldo Nieto de Alba

Presidente emérito del Tribunal de Cuentas,
Catedrático de Economía Financiera de la Universidad
Complutense de Madrid e Inspector Financiero

RESUMEN

El artículo precisa la naturaleza de la actividad financiera, basada en la confianza, que se configura como un bien público, siendo responsabilidad de los poderes públicos su protección, así como los posibles fallos en el sistema de control. En este sentido, se exponen primeramente los fallos observados en los casos: Fidecaya, Gescartera, Afinsa y Cajas de ahorro.

Se analiza la crisis financiera, resaltando cómo las empresas, en vez de financiarse acudiendo al mercado bursátil sin comprometer la liquidez del sistema, suscribieron créditos bancarios, lo que, unido a la expansión de la burbuja inmobiliaria, produjo una crisis de liquidez a la que le siguió la crisis financiera, que es objeto de estudio, juntamente con el análisis de los nuevos modelos de organización y de Supervisión. Se estudia la Supervisión en la zona euro, donde la actual Unión Bancaria Europea (UBE) está constituida por un conjunto de organismos, los llamados Mecanismos Únicos, que conforman un entramado institucional, en el que no resulta fácil la identificación de las responsabilidades de los supervisores, así como su correspondiente control por la Eurocámara. Dada a fuerte preocupación por el riesgo sistémico, ha pasado a primer plano la supervisión macroprudencial basada en pruebas de stress, que fueron superadas por el Banco Popular, lo que no impidió su intervención poco tiempo después. Se resalta el deslizamiento que se genera desde la legitimidad del poder que dan los votos, susceptible de control democrático, hacia la legitimidad de un poder autocontrolado, la eficacia tecnocrática, que permite soluciones rápidas y eficaces, como se ha calificado la adjudicación del Banco Popular.

PALABRAS CLAVE: Confianza, deslizamientos de la actividad, modalidades de organización y supervisión, supervisión microprudencial y supervisión macroprudencial, Unión Bancaria Europea.

ABSTRACT

The article starts specifying the nature of the financial sector, a trust-based activity which is configured as a public good, being the public authorities responsible for its protection and for the possible flaws in the control system. In this regard, the article refers to the following cases: Fidecaya, Gescartera, Afinsa and Savings Banks or Cajas de Ahorro.

Following the analysis of the financial crisis, the author points out how companies used bank credits instead of financing through the stock market without compromising the system's liquidity, which, in addition to the growing real state bubble, resulted in serious cash problems and an inevitable financial crisis, main topic of this article alongside with the analysis of the new organisation and supervision models. Moreover, supervision mechanisms in the Euro Zone are also subjects of study, where the actual European Banking Union is formed by several organisations, the so called Mechanisms—the Single Supervisory Mechanism (SSM) and the Single Resolution Mechanism (SRM)—, an institutional complex with no clear assignment of responsibilities to the supervisors, and the necessary control by the European Parliament. Due to the strong concern on a systemic risk, macroprudential supervision based on stress tests has become a priority, which has been overcome by Banco Popular; although it didn't prevent its intervention short after. The author also highlights the progressive transfer from the legitimacy earned after elections—subjected to democratic controls—to the legitimacy of a self-controlled power; the effectiveness of technocracy that allows fast and effective solutions, such as the acquisition of Banco Popular.

KEY WORDS: Trust, activity transfers, organisation and supervision models, microprudential and macroprudential supervision, European Banking Union.

ÍNDICE

1. Naturaleza de la actividad financiera.—2. Los controles financieros antes de la crisis.—3. Los casos Fidecaya, Gescartera y Afinsa.—4. El caso de las Cajas de ahorro: La ruta hacia el banco malo.—5. La crisis financiera.—6. La gestión de la crisis.—7. El caso Bankia: La ruta hacia el banco peor.—8. Evolución después de la crisis.—9. Nuevo modelo de organización y de procedimientos de supervisión.—10. La supervisión en la zona euro, el caso del Banco Popular.—11. Deslizamiento de legitimidades.

1. NATURALEZA DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA

La actividad financiera se caracteriza por estar basada, fundamentalmente, en la confianza; pero en una confianza que, al extenderse al buen funcionamiento de los controles financieros, pasa a

constituirse en un bien público a proteger, responsabilidad de los poderes públicos. El término *regulador* procede del entorno anglosajón «Financial regulation», en el que la actividad de los reguladores se afianza en una Constitución que prima el protagonismo de la sociedad civil; a diferencia de los países europeos de tradición latina, como España, en los que la regulación corresponde al Parlamento, siendo la norma la que se anticipa a la protección de ese bien público que es la confianza, y que en el ámbito de cada supervisor se lleva a cabo mediante expresas habilitaciones reconocidas en los correspondientes Leyes, Decretos y Órdenes Ministeriales, asumidas por sus respectivos Consejos.

También del ámbito anglosajón procede esa consideración de que el sector financiero es un sistema económico más, y en el que, mediante una pervisión del lenguaje al utilizar expresiones como industria financiera, industria del dinero o productos financieros, se ha generado una desnaturalización de la actividad financiera, que ha acabado comercializando activos financieros, cuyos riesgos ocultos eran también desconocidos por los directores de las oficinas bancarias, cuya principal preocupación era alcanzar y cumplir los objetivos de venta que tenían asignados, al igual que cualquier vendedor de productos domésticos, remitiéndose a las leyes de defensa del consumidor la protección de los llamados consumidores de productos financieros. Pero, a diferencia de la venta de cualquier producto industrial, tras la venta de un producto financiero se encierra una operación financiera sometida al denominado principio de equivalencia financiera, que también es un principio de equidad, principio que ha de mantenerse durante toda la duración de la operación. Se trata de operaciones financieras de las llamadas no puras pues, además de la rentabilidad y la liquidez, intervienen riesgos que los compradores de productos financieros desconocen, lo que obliga a los vendedores a proporcionarles ciertos niveles de información fundamental que, siguiendo la Directiva Europea sobre Mercados de Instrumentos Financieros (MIFID), diferencia entre minoristas y profesionales¹.

Pero las entidades han venido vendiendo productos de otras entidades que les retrocedían parte de sus comisiones de gestión, lo

¹ En el ámbito de estas entidades los precios, la estructura de riesgos y el nivel de solvencia están relacionados, de modo que, si la estructura de riesgos aumenta, es preciso incrementar el nivel de solvencia, responsabilidad de la supervisión bancaria y no limitarse a remitir su protección a la defensa del consumidor, tal como se explicaba en mi periodo de Catedrático y Director del Departamento Actuarial y Financiero en la Universidad Complutense de Madrid.

que propiciaba que se atendiera más al importe de la comisión a cobrar que al interés que pudieran presentar para sus propios clientes. Es en la nueva Directiva MIFID II, en proceso de adaptación, donde se obliga a que en la comercialización de fondos las entidades han de categorizarse en dependientes e independientes. En el caso de dependiente, el asesoramiento deberá recaer sobre un amplio rango de sus propios productos financieros, dando al cliente una detallada información sobre los rendimientos esperados y los gastos que los mismos pudieran implicar. En el caso de independencia, se prohíben las llamadas retrocesiones; es decir, el cobro de incentivos que dan las entidades por vender sus productos, lo que originará un menor negocio para la banca. Esta cuestión será objeto de una referencia posterior, al tratar la gestión de la crisis financiera y la tolerancia de estas prácticas comerciales, así como la oposición que está encontrando la introducción de esta nueva Directiva MIFID II.

En relación con el ciclo del control financiero, este comienza con la inscripción de las entidades autorizadas en un registro compuesto de subregistros, en función de la naturaleza societaria de cada entidad; en el caso de las Entidades de Crédito, en un registro del Banco de España compuesto por los subregistros de Bancos, Cajas de ahorro y Cooperativas de Crédito. En el ámbito de las Entidades de seguros, en un registro de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, integrado por las Compañías de Seguros, las Mutuas a Prima Fija y las Mutuas de Previsión Social; a todos ellos habrá que agregar los registros mantenidos por la CNMV.

El proceso continúa con el seguimiento de su actividad mediante el análisis de su documentación y, especialmente, efectuando las pertinentes comprobaciones *in situ*, de las que levantan acta los Inspectores para su correspondiente tramitación hasta emitir la correspondiente resolución, susceptible de recurso. Dada la naturaleza del bien público a proteger, la confianza, que nos sitúa ante procedimientos cuasi judiciales, procedimientos normados y contradictorios sin cabida para la discrecionalidad, el desarrollo de estas actuaciones obliga a que los empleados públicos pertenecientes a los cuerpos que las realizan, como los de Inspección, además de contar con una buena preparación técnica, practiquen una ética profesional que les distancie de las tensiones que lleva consigo todo proceso contradictorio.

El ciclo se cierra con la emisión de recomendaciones y la imposición de posibles sanciones. En el supuesto de situaciones anormales, como la falta de liquidez o solvencia, se actúa con medidas

específicas, en las que prima la defensa de los depositantes y ahorradores. Se trata, pues, de una realidad bastante más compleja que la que cabe deducir de esa simple consideración de que estamos ante la industria financiera, en la que un Banco también puede quebrar como en cualquier otra actividad empresarial.

2. LOS CONTROLES FINANCIEROS ANTES DE LA CRISIS

En la organización y funcionamiento de los órganos de control, responsabilidad de los poderes públicos, la regulación corresponde al Parlamento y al Ministerio de Economía. Los supervisores, mal llamados reguladores, actúan, como ya se ha comentado, mediante expresas habilitaciones reconocidas en los correspondientes Leyes, Decretos y Órdenes Ministeriales, asumidas por sus respectivos Consejos, y referidas básicamente a la solvencia y a la regulación contable, así como (Ley 26/1988) a planes de retorno a los niveles de solvencia exigibles, expedientes disciplinarios, intervenciones y, en su caso, sustitución de administradores.

En España se dispone de una organización sectorial integrada por tres Supervisores: El Banco de España, la CNMV y la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, dependientes todos del Ministerio de Economía. Este modelo, ni en su estructura organizativa ni en su funcionamiento, responde a las exigencias de un sector financiero moderno interrelacionado, integrado y globalizado, que impida determinados deslizamientos de la actividad que, como posteriormente se expondrá, se presentaron en los casos Fidecaya, Gescartera y Afinsa y, en cierto modo, en el devenir de las Cajas de Ahorro. Por otra parte, en su funcionamiento, dado el margen de discrecionalidad en los procedimientos, a falta de procedimientos normados y contradictorios, tampoco se ha conseguido exigir responsabilidades a los gestores que han comprometido la liquidez y la solvencia de las entidades, especialmente en el caso de las Cajas de Ahorro, y que han tenido que resolverse mediante la aportación de dinero público.

3. CASOS FIDECAYA, GESCARTERA Y AFINSA

Caso Fidecaya: Constituye el primer ejemplo de deslizamiento financiero, desde una entidad de Ahorro y Capitalización, entonces inscrita en el registro de la Dirección General de Seguros, hacia una entidad de depósito de las inscritas en el registro del Banco de España. Aunque el informe técnico financiero inicial fue desfavora-

ble, el grado de discrecionalidad existente en los procedimientos permitió que, por Orden Ministerial de 8 de julio de 1977, le fuera aprobada a la Entidad la documentación contractual y las bases técnicas del plan de ahorro, denominado «Cédula Fidecaya-Ahorro Premiado». Como ya se había previsto en aquel primer informe técnico-financiero, la entidad fue generando un pasivo, cuyo grado de exigibilidad no se correspondía con la estructura de sus inversiones, pues la Ley y el Reglamento de las Entidades de Ahorro y Capitalización no contemplaban el criterio de liquidez, ni su acceso al mercado interbancario, previendo únicamente los criterios de rentabilidad y seguridad².

En el momento en que se suscitó el problema de su situación, verano de 1981, la entidad contaba con un volumen de depósitos próximo a los 15.000 millones de pesetas, con un número de impositores cercano al medio millón, todos ellos empleados, agricultores, emigrantes y pequeños comerciantes que habían suscrito las Cédulas Fidecaya a través de las cerca de 5.200 delegaciones extendidas por todo el territorio español. Ante la imparable retirada masiva de depósitos, se tuvo que dictar urgentemente el Decreto-Ley 11/1981 de 20 de agosto, de disolución y, en caso necesario, de liquidación forzosa e intervenida, garantizando el Estado los depósitos, en su totalidad en el caso de importe igual o inferior a 200.000 pesetas y con una reducción según escala, para los de mayor cuantía.

Caso Gescartera: Se trataba de una Empresa de Servicios de Inversión, inscrita en el Registro de la CNMV que, desde el momento en que realizaba operaciones, ofreciendo altas rentabilidades y liquidez ajenas a su programa de actividades, estaba generando un deslizamiento de actividad, que le permitió desviar, a través de cuentas ómnibus, los fondos de los inversores, lo que resultaba incompatible con el riesgo que éstos debían asumir. Es decir, se originó, en primer lugar, un fallo de control de la CNMV y en segundo lugar, una falta de coordinación con el Banco de España. En cuanto a los procedimientos, su discrecionalidad y falta de regulación, donde mejor aparecen reflejadas es en las declaraciones del Presidente de la Entidad sobre la independencia de la institución, que, para dejar claro que ciertos contactos están muy lejos de ser presiones, manipulaciones o cadenas de transmisión, manifestó: «Sólo a

² Este informe técnico financiero desfavorable fue elaborado, en su etapa de Inspector informante, por el autor de este artículo.

un majadero se le ocurriría pensar que las decisiones mejores son las tomadas en forma autista, con la menor información. Es una obligación disponer de toda la información y conocer los argumentos y opiniones de todos, lo que incluye a la industria y al Gobierno» (Expansión 8 mayo 2007); y en otra ocasión: «Es no sólo un derecho, sino una obligación de quienes toman decisiones y asumen las correspondientes responsabilidades disponer de toda la información relevante» (El Economista 8 mayo 2007). Lógicamente, se comparte el alcance de esta consideración; pero siempre que se actúe dentro de un procedimiento normado y contradictorio.

Caso Afinsa: En este caso se produjo un doble deslizamiento: del ámbito comercial al financiero, garantizando una rentabilidad; y dentro del ámbito financiero, el deslizamiento se encaminó hacia una actividad bancaria, al garantizarse la liquidez mediante el pacto de recompra, lo que solo se podía alcanzar a través de renovaciones y el incremento de suscriptores; es decir, mediante el llamado sistema piramidal.

Este doble deslizamiento, primero de una actividad comercial a una actividad financiera próxima a la compraventa de valores, y después, con la garantía de liquidez, hacia una actividad propia de entidad de depósito, obligaba a considerar el funcionamiento y coordinación de los registros de acceso y control de la actividad. También se puso de manifiesto, una vez más, la falta de coordinación entre los diferentes Órganos de supervisión, situados en la órbita del mismo Ministerio de Economía, máxime teniendo en cuenta que el Vicepresidente de la CNMV es Consejero nato del Banco de España y el Subgobernador del citado Banco lo es de la CNMV.

En este supuesto, una coordinación efectiva hubiera dado lugar a un informe técnico-financiero sobre la realidad económica de captación de ahorro encubierta, más típica de las Empresas de Servicios de Inversión y, al mismo tiempo, al ofrecer liquidez, con deslizamiento hacia la operativa de entidades de crédito.

Aunque la regulación corresponde, en definitiva, al Parlamento, es responsabilidad del Ministerio de Economía la elaboración de los Proyectos de Ley y su correspondiente desarrollo reglamentario. Pero, dadas las peculiaridades que acompañan a estos procesos de regulación, es obligado que los correspondientes Proyectos sean objeto de un informe técnico-financiero emitido por los órganos de supervisión. Sin embargo, este proceso no se mantuvo con la Ley 35/2003 de 4 de noviembre, sobre instituciones de inversión colectiva,

según la cual la protección de los consumidores y usuarios pasó a las autoridades de consumo, mientras que en su disposición adicional cuarta, al permitir el pacto de recompra, se seguía propiciando ese doble deslizamiento descrito, acelerando el proceso piramidal.

Fue la Agencia Tributaria la que, al analizar la naturaleza de las operaciones y de la actividad sobre la que gravitan los impuestos, el IVA y el impuesto de sociedades, planteó las dudas sobre la naturaleza financiera de la actividad de Afinsa, decidiéndose la creación de un equipo de especialistas en distintas materias, a fin de detectar posibles irregularidades que pudieran ser constitutivas de fraude fiscal. Pero en este equipo no figuraban, como parecería lógico, inspectores financieros de los Órganos de supervisión, propiciando una acción coordinada, máxime cuando, en aquellos momentos, como ya se ha comentado, todos estos organismos estaban adscritos al mismo Ministerio de Economía y Hacienda.

Pero, en julio de 2005, cuando la Agencia Tributaria pasó el caso a la Fiscalía Anticorrupción para analizar si había fundamento para sustentar una querrela, ya la citada Ley 35/2005 había dado solución legal al problema.

En abril de 2006, la Agencia Tributaria decidió presentar en dos Juzgados de la Audiencia Nacional sendas querrelas por cada sociedad implicada en esta misma actividad, que fueron intervenidas el 4 de mayo por orden judicial, declarándose por un Juzgado de lo Mercantil el concurso público de acreedores.

A este respecto, cabe señalar que, si se trataba de una actividad financiero-bancaria, una vez identificada su situación de crisis por falta de liquidez y de solvencia, se hubiera requerido utilizar procedimientos propios de las entidades de crédito, dirigidos a garantizar los intereses de los ahorradores. Esta solución hubiera permitido poner de manifiesto los fallos de organización y funcionamiento de los controles financieros, así como apreciar las correspondientes responsabilidades políticas de los reguladores y las responsabilidades de gestión de los supervisores, e, incluso, las responsabilidades subsidiarias del Estado. Pero, lejos de este planteamiento, al tratarse de una actividad financiero-bancaria y girar el impuesto de sociedades sobre un beneficio fiscal, sin la previa dotación para mantener el margen de solvencia, el Estado ha resultado beneficiado. Ha de tenerse en cuenta que la norma fiscal se apoya en una concepción demasiado ortodoxa y clásica del beneficio económico que, trasladada al campo de la empresa financiera, da lugar a una interpretación de la solvencia apoyada en el beneficio en lugar de un

planteamiento inverso, lo que hubiera obligado a una coordinación con la Agencia Tributaria, máxime cuando ésta pertenecía, en aquellos momentos, al mismo Ministerio de Economía y Hacienda.

4. EL CASO DE LAS CAJAS DE AHORRO, LA RUTA HACIA EL BANCO MALO

Las Cajas de Ahorro, al igual que los bancos, están inscritas en el Banco de España en su correspondiente subregistro pues, como ya se ha comentado, el ejercicio de toda actividad financiera requiere poner en relación su ámbito operativo con su estructura societaria, que permita identificar y exigir las correspondientes responsabilidades a asumir por los accionistas, socios o partícipes. Este ámbito operativo abarca también el ámbito territorial, especialmente en ciertas formas societarias donde, en ese proceso de mutualización de riesgos, las solidaridades y los controles se encuentran más próximos. La historia así nos lo muestra en el proceso de evolución de las instituciones financieras, lo que obliga a un especial control, no solo de los deslizamientos entre registros, sino, también, entre subregistros.

El Decreto de agosto de 1977, al atribuir a las Cajas de Ahorros las mismas competencias que a los Bancos, sin tener en cuenta que esta ampliación del ámbito operativo no se puede disociar de su configuración societaria, propició un deslizamiento entre subregistros. Al ampliarse su ámbito operativo y territorial, lo que incluía hasta la posible compra de bancos en el extranjero, operación que no era recíproca, ya que los bancos no podían adquirir Cajas de Ahorros, la gestión de éstas se fue distanciando de quien más las necesitaba: la pequeña y mediana empresa y el pequeño ahorrador, precisamente los más castigados en la actual crisis financiera. Por otra parte, su estructura societaria no les permitía acudir a los mercados financieros para responder a las mayores necesidades de financiación que exigía su nuevo ámbito operativo.

Posteriormente se otorgaron competencias a las Comunidades Autónomas en la elección y nombramiento de los gestores de las Cajas, un ámbito del sector financiero donde las responsabilidades de gestión, en relación con su ámbito operativo, no estaban bien configuradas, lo que hacía más exigibles determinadas condiciones de profesionalidad, además de respetar los plazos e incompatibilidades propios de toda puerta giratoria. Además, en el sector financiero, la respuesta no puede venir dada solo con medidas como la ampliación de los plazos de incompatibilidad, sino que requiere contar con un

marco normativo que permita identificar y exigir responsabilidades a los gestores de las entidades financieras y a los supervisores e, incluso, las subsidiarias del Estado, en cuanto responsable del buen funcionamiento de estos controles financieros. Así es como se configura el banco malo, cuando el Órgano supervisor, el Banco de España llegó a considerar la necesidad de transformar su estructura jurídica.

5. LA CRISIS FINANCIERA

Los Bancos centrales, en nuestro caso el Banco Central Europeo, instalados en el mito de que cuanto mayor sea el crédito en relación con el P.I.B. mayor es el crecimiento económico, vienen practicando una política de tipos de interés variable que, al perder esta variable su naturaleza exógena como dato, cada reducción provocaba nuevos descensos hasta llegar a cero. Pero los tipos de interés, además de sus efectos macroeconómicos sobre la inversión, en el ámbito microeconómico constituyen la referencia básica para la toma de decisiones de inversión con criterio de rentabilidad, criterio que contribuye a que se formen esos «valores normales de mercado» que reducen el ámbito de la especulación (Keynes), objetivo que no se ha alcanzado con esta expansión crediticia que, alimentando la burbuja inmobiliaria, ha propiciado una mayor especulación, obligando a que esos valores normales del mercado se tengan que recuperar de una forma brusca.

El excesivo crecimiento del endeudamiento generó que, en el ámbito de las familias, cada venta de piso fuera acompañada de la correspondiente hipoteca que los promotores pasaban a sus clientes a través de la subrogación y donde estos no percibían que se trataba de préstamos hipotecarios sobre los que, en caso de impago, había que responder personalmente, pues la dación en pago requería haberse pactado caso por caso, poniéndose de manifiesto, cuando vino la crisis, una falta de información y protección.

En ámbito de las empresas, el excesivo crecimiento del endeudamiento, en vez de financiarse en el mercado bursátil donde el mismo mercado va creando sus propias condiciones a través de las cotizaciones, plazos y otras variables sin hacer peligrar la liquidez del sistema, se materializó en créditos bancarios, en muchos casos apalancados con la garantía de las propias acciones de la empresa, procedimiento por el que la banca creaba dinero a través de créditos de escasa solvencia que, al frenarse bruscamente con la paralización del mercado interbancario a raíz de la crisis financiera en EE.UU., dio lugar a una crisis de liquidez del sistema bancario.

En el caso del Banco de España, para moderar la expansión de la burbuja inmobiliaria, se recurrió a las llamadas provisiones anticíclicas, lo que suponía una falta de discriminación dentro del sector, cuando se trataba de prever una crisis de solvencia que ya se venía gestando, especialmente importante en los bancos malos; y naturalmente se encontró con la oposición de la banca.

No debe olvidarse que esta crisis financiera ha tenido origen dentro del marco institucional anglosajón, donde el Banco Central, la FED, además de la regulación y la supervisión, tiene también el objetivo de fomentar el crecimiento y el empleo. Pero en nuestro caso las competencias de supervisión estaban residenciadas en el Banco de España y las de regulación en los Ministros de Economía, que no adoptaron las decisiones pertinentes, el primero para impulsarlas y los segundos para cambiarlas.

6. GESTIÓN DE LA CRISIS

Pocos días después del hundimiento de la banca Lehman Brothers y del rescate de la aseguradora AIG (American International Group) se extendió el pánico en toda Europa. Irlanda decidió garantizar el 100% de los depósitos y Alemania también anunció idéntica medida. También en España, donde igualmente se estaban observando casos de retirada de fondos, no renovaciones de depósitos y desplazamiento de fondos hacia las Letras del Tesoro, el Gobierno, en sintonía con el resto de los países de la UE, anunció la ampliación de la garantía de los depósitos hasta 100.000 euros.

Nuestros Fondos de Garantía de Depósitos (en Bancos, Cajas de Ahorro y Cooperativas de Crédito), actualmente reconvertidos en uno, se crearon cuando surgió la crisis financiera de finales de los setenta; pero, a diferencia de otros países, como los que aparecen en el cuadro adjunto, pueden actuar como Fondos de salvamento.

| | ESPAÑA | ALEMANIA | IRLANDA |
|--|---------|------------|---------|
| Número de Fondos | 3 | 5 | 1 |
| Gestión pública a privada | Mixta | Privada | Pública |
| Esquema de Financiación (ex-ante, ex-post) | Ex-ante | Ex-ante | Mixto |
| Solo garantía de Depósitos (pay box) | Opción | Pay-box | Pay-box |
| Prevención y salvamento (risk minimizer) (Poder de intervención) | Opción | Voluntario | |

Asimismo, cabe anotar que en materia de gestión, al igual que el actual Fondo, tenían una gran dependencia del Banco de España, lo que les aleja del modelo descentralizado, como el de Alemania, donde estos fondos, además de financiados son gestionados por los propios bancos, limitándose el Estado a establecer sus aportaciones y pagos, así como a vigilar su funcionamiento.

Teniendo en cuenta que la crisis a quien más estaba afectando era a los bancos malos, la opción de salvamento es la que mejor permite identificar y exigir responsabilidades a los gestores, así como una mayor transparencia de las ayudas públicas, marcando la diferencia entre las que van encaminadas a la prevención de una crisis de liquidez, de las que habrían de ser ayudas a la banca como sector, impidiendo de este modo comparaciones con la falta de ayudas al resto de los sectores económicos afectados por la crisis.

Pero la gestión de la crisis siguió un proceso centralizador, fusionando los Fondos, pasando el Fondo resultante a participar en la dotación inicial del FROB y de la financiación del SIP hasta llegar a la SAREB, a la que se transfieren los activos tóxicos de las entidades intervenidas. Todo ello, en la consideración de que era una solución del Sector para el Sector, hasta que funcionase la Unión Bancaria Europea, que permitiera mutualizar el riesgo bancario. Pero no debe olvidarse que estamos ante un proceso de integración de economías de mercado, en el que, además de evitar el riesgo moral entre países, que unos no paguen las crisis de otros, también hay que evitar el riesgo moral dentro de cada país. Es decir, evitar que se repitan casos como el ya mencionado de las Cajas de Ahorro, penalizando a todo el sector con mayores aportaciones al ya único Fondo de Garantía de Depósitos y con mayores requisitos de solvencia.

Desde el comienzo de la crisis, la preocupación del Supervisor se centró, además de en la formulación de recomendaciones para las fusiones de entidades y compra de activos de las entidades en crisis, en mejorar la cuenta de resultados de los bancos como ha sido ese cobro de comisiones de retrocesión. El Banco de España, como Supervisor, puso toda su atención en fortalecer la solvencia de los bancos, recomendando bajos tipos de interés y propiciando el cobro de comisiones de retrocesión ya mencionado, desviando así la competencia en precios hacia la letra pequeña de los contratos bancarios, con el consiguiente traslado a los jueces y tribunales de su interpretación. Y lo más importante, todo ello sin propiciar los correspondientes cambios regulatorios que permitieran hacer

más eficaz y transparente el funcionamiento de estos controles. Cambios normativos como los encaminados a que principios éticos de buena gestión, como es la transparencia, pasen a ser principios de legalidad susceptible de supervisión y de posible control judicial. Como ejemplo paradigmático tenemos la reciente sentencia del Tribunal Supremo sobre este tema donde, sin estar incorporada como principio legal en los contratos bancarios, ha sentado jurisprudencia sobre la necesidad de superar unos determinados filtros para considerar que había transparencia, en cuyo caso, tales cláusulas no serían abusivas.

7. LA RUTA HACIA EL BANCO PEOR. EL CASO BANKIA

Llegada la crisis actual y fracasada la primera reforma con la creación del FROB y el Sistema Institucional de Protección (SIP), en la segunda reforma ya se procede a la transformación jurídica de las Cajas en Bancos. Esta transformación suponía buscar financiación de accionistas y preferentistas para lo que ya era un banco mal configurado, peor gestionado y con fuertes desequilibrios patrimoniales. En la oferta al pequeño ahorrador de las llamadas participaciones preferentes, el problema que se planteaba era de naturaleza cualitativa y no de mero ajuste del precio de salida, como consideró la CNMV.

Se trataba de un producto financiero sin liquidez, con rentabilidad asociada a beneficios que no existían y, lo más importante, con riesgo ligado a una falta de solvencia, responsabilidad del supervisor bancario. Todo ello ha puesto de manifiesto, una vez más, la falta de coordinación entre los supervisores financieros sectoriales.

Caso Bankia: En la integración de siete cajas de ahorro en el BFA, matriz de Bankia, se solicitó al Banco de España contabilizar pérdidas por 9.200 millones con cargo a reservas. Como con ello se evitaba reflejar las pérdidas de cada entidad le fue autorizado, lo que va en contra de las normas contables y de los criterios de una supervisión prudencial, criterio que mantuvieron los Inspectores en sus actas de inspección, pero que, con la discrecionalidad imperante en su proceso de tramitación, no fue tenido en cuenta. El tema adquiere una gran importancia, al estar relacionado con la aprobación del folleto de salida a Bolsa de Bankia, competencia de la CNMV. De este modo es como se pasó del banco malo al banco peor.

A lo anterior hay que añadir que, cuando el tema llega a los tribunales donde inspectores del Banco de España, en su condición

de peritos judiciales, mantuvieron el mismo criterio que en el Acta de inspección, y el Banco de España emitió un nuevo informe, se han puesto de manifiesto tensiones internas del mismo Banco, impropias de un modelo de supervisión basado en procedimientos normados y contradictorios.

8. EVOLUCIÓN DESPUÉS DE LA CRISIS

Esta crisis ha planteado nuevamente el tema de la organización de los controles, cuestionándose, incluso, si las competencias de política monetaria y las de supervisión deberían estar separadas. Quizás sea Alemania el país que mejor representa, además del modelo de tradición latina en el que es la norma la que se anticipa a la protección de ese bien público que es la *confianza*, esta separación de competencias, así como una organización descentralizada de los controles. A diferencia de España, Italia y Portugal, la supervisión bancaria está atribuida a la Autoridad Federal de Supervisión Financiera (BaFin), que engloba a los tres Supervisores sectoriales: Bancos, Seguros y Sociedades de Valores. En materia de información, especialmente después de la actual crisis financiera, el BaFin colabora con el Bundesbank, que en la actualidad goza de una mayor aceptación social que al comienzo de la puesta en marcha del euro.

Este modelo permite un mejor seguimiento de los arbitrajes regulatorios y deslizamientos que suelen escapar a la coordinación de estos tres Supervisores sectoriales, así como también una mejor captación de las externalidades negativas que vienen acompañando a los procesos de innovación y globalización financiera.

El BaFin está sometido a la fiscalización del Tribunal de Cuentas y al correspondiente control parlamentario, a diferencia de cuando las competencias de supervisión están residenciadas en los Bancos Centrales, donde la autonomía que gozan para gestionar la política monetaria no es trasladable al ámbito de la supervisión. Tal ha sido el caso del Banco de España con respecto a los informes que el Tribunal de Cuentas ha realizado al servicio del correspondiente control parlamentario en el que se ventilan las responsabilidades de gestión y las responsabilidades políticas que, de acuerdo con las conclusiones y recomendaciones contenidas en sus informes, demandan cambios normativos. En el ámbito de la eurozona ya se viene considerando que la autonomía del presidente del Banco Central Europeo para gestionar la política monetaria no es trasladable al ámbito de la supervisión en el que

tiene que rendir cuentas ante la Eurocámara. No obstante, dado el actual entramado institucional que constituye la Unión Bancaria Europea (UBE), como se expondrá seguidamente, no resultará fácil identificar las responsabilidades como supervisor, competencia del Tribunal de Cuentas Europeo en cuanto órgano de control externo al servicio del control parlamentario de la Eurocámara, competencias que alcanzan a poner de manifiesto fallos organizativos que reclaman cambios normativos, responsabilidad exclusiva de la Eurocámara.

La coincidencia de estas dos competencias, la gestión de la política monetaria y la supervisora, exige una mayor coordinación interna dentro del Banco Central Europeo. Ya Friedman consideraba que los Bancos Centrales, con esa política de tipos de interés variable, sembraban el bosque de pequeños incendios (pirómanos) que, después, como supervisores (bomberos) no eran capaces de controlar sin recurrir al dinero público. Esta confusión de funciones requiere, dentro del ámbito organizativo del Banco Central Europeo una mayor coordinación entre el parque de pirómanos y el parque de bomberos.

Esta falta de coordinación interna también se ha constatado dentro del Banco de España, entre el Servicio de Inspección, que ya venía llamando la atención sobre el excesivo endeudamiento y que se consideró poco relevante al no preverse los problemas graves que se iban a generar; y un Servicio de Estudios, que no ha sabido anticiparse a las externalidades negativas que venían acompañando a los procesos de innovación y globalización, y que el Banco de España no ha llegado a exponer en ningún estudio crítico emitido, al estilo del publicado por la IOF (Oficina Independiente del Fondo Monetario).

Este estudio es un interesante documento que abarca el ámbito doctrinal y el ámbito organizativo en los que están instalados estos organismos internacionales (FMI, Banco Mundial....) así como los Servicios de Estudios de los Bancos Centrales. En su primera parte, la IOF considera que la falta de previsión, que no ha permitido anticiparse a los efectos negativos de la crisis financiera, no es ajena a esa doctrina científica que solo considera los problemas dentro de ciertos paradigmas científicos sin cuestionar sus premisas básicas (riesgo cognitivo). La observación es importante, pues se trata de la doctrina científica propia de la era de la información, donde la variable política se concibe como variable exógena, lo que permite mantener la econometría convencional y que, en

sus aplicaciones en política económica, aparezca conceptualizada como relaciones de poder. Pero a la era de la información le ha sucedido la era de la complejidad, donde la información del entorno, realimentada de una manera progresiva por los actores de la economía global, en lugar de retornar al círculo de la estabilidad, hace desaparecer la distinción entre variables endógenas y exógenas, lo que obliga a endogeneizar la variable política y a conceptualizarla como intercambio voluntario, en el que la eficacia radica en conseguir pactos y acuerdos voluntarios mediante el diálogo y la negociación. Nos situamos en el llamado paradigma contractualista de la política, donde la eficacia ya no es algo independiente del proceso de elección, doctrina científica de los premios Nobel: J.M. Buchanan con la teoría de las decisiones públicas, R. Coase con los costes de transacción, Oliver Hart y Bengt Holmström, con la teoría de los contratos, para llegar a acuerdos que beneficien a todos.

En economía ha de destacarse esa densa red de intereses y compromisos que ejerce la doctrina prevalente, que propicia lo que Kuhn denomina revoluciones científicas, para resaltar el carácter coercitivo existente en el proceso de creación de lo nuevo, que hace que esas treguas, que siempre han existido entre lo prevalente y lo doctrina emergente, sean más largas; pero ha de señalarse que, ante la falta de respuesta a los problemas que plantean las nuevas realidades y valores, se genera una crisis de credibilidad que, incluso, va más allá de los paradigmas científicos, llegando a afectar a nuestras creencias y valores democráticos.

Ha de tenerse en cuenta que en el ámbito de esta doctrina emergente del pacto y la negociación, la misión del economista, más que diagnosticar y fabricar programas que quizás no lleguen a cumplirse, es la de contribuir a alcanzar esos pactos y acuerdos voluntarios, y a que los individuos y grupos sociales actúen más en función de intereses amplios que en referencia a los intereses particulares que, a la larga, se pueden volver contra ellos mismos.

Precisamente lo que ha faltado en España en las dos elecciones anteriores a las del 20 de diciembre del 2015, con programas electorales basados en esa doctrina científica donde la política aparece conceptualizada como relaciones de poder, y que han terminado incumplidos. Así, en relación con las de 2008, con un programa más basado en la doctrina keynesiana, en mayo de 2010 el PSOE tuvo que adoptar medidas antiprograma electoral. Asimismo, en las segundas elecciones de 2011, con un programa más inspirado

en la doctrina neoclásica, el PP hubo de tomar en 2012 medidas antiprograma electoral.

Hoy la cultura del pacto y la negociación se hace más necesaria, no solo para llegar a acuerdos de naturaleza contractualista, sino también para alcanzar acuerdos de naturaleza constitucionalista, como el que nos condujo a la Constitución Española de 1977 y que son necesarios para su modificación.

En la segunda parte del documento de la IOF, dedicado al ámbito organizativo, cuando afirma que el hecho de exponer fuertes puntos de vista en contra de la corriente predominante podría «arruinar su carrera», lo que hace es poner de manifiesto ese silencio moral que caracteriza a las organizaciones centralizadas y gestiones jerarquizadas que predominan en muchos de estos organismos. Sus mayores efectos se presentan en el ámbito de organismos como el Banco de España, donde la discrecionalidad en los procedimientos propicia ese silencio moral, en el que las tensiones propias de los procedimientos normados y contradictorios terminan trasladándose al ámbito interno del propio Banco, como se ha puesto de manifiesto en el caso Bankia.

9. NUEVO MODELO DE ORGANIZACIÓN Y SUPERVISIÓN

Como nuevo modelo de organización se viene considerando el llamado «Twin Peak» donde quedarían solamente dos autoridades, una de supervisión, pasando la ejercida por la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones al Banco de España, y otra para la vigilancia de la conducta de los mercados y la protección de los consumidores/inversores, efectuada por la CNMV. A favor de esta nueva organización se argumenta que de este modo la Dirección General de Seguros pasaría a tener la misma autonomía que el Banco de España y la CNMV, en lugar de ser un órgano directivo, dependiente del Ministerio de Economía. En efecto, tanto el Banco de España como la CNMV se configuran como entes de derecho público con personalidad jurídica propia y plena capacidad pública y privada; pero los nombramientos que afectan a sus órganos de gobierno corresponden al Consejo de Ministros y al Ministro de Economía. Por otra parte, ha de señalarse que la Dirección General de Seguros, en cuanto supervisor, viene actuando, a diferencia del Banco de España, con menos discrecionalidad en los procedimientos, pues las actas de inspección son objeto de alegaciones y son tramitadas con arreglo a procedimientos normados.

10. LA SUPERVISIÓN EN LA ZONA EURO, EL CASO DEL BANCO POPULAR

La actual Unión Bancaria Europea (UBE) está constituida por un conjunto de organismos, llamados Mecanismos Únicos, producto de ese construccionismo tecnocrático que, al primar la eficacia sobre la legitimidad, conforma un entramado institucional, donde no resulta fácil la identificación de las responsabilidades de gestión de los supervisores, así como su correspondiente control parlamentario. Tal entramado institucional está constituido como sigue: Por el Mecanismo Único de Supervisión (MUS) donde, para los grandes bancos, las competencias están atribuidas al Banco Central Europeo; el Mecanismo Único de Resolución (MUR), el que permite liquidar o reestructurar bancos, donde las competencias, para los casos más relevantes, están residenciadas en los Estados miembros, e íntimamente ligado al Fondo Único de Resolución (FUR) que permite pagar los rescates; pero que no forma parte de ese «corpus juris» de la UBE.

En el ámbito operativo de la supervisión, con la fuerte preocupación por el riesgo sistémico, ha pasado a primer plano la supervisión macroprudencial basada en pruebas de stress, sobre la supervisión microprudencial basada en comprobaciones in situ que permiten hacer un seguimiento individualizado del nivel de solvencia y tomar medidas preventivas, como acudir a los accionistas, para que hagan nuevas aportaciones o cambien de gestores, que minimicen o eviten esas crisis de liquidez. Precisamente esas pruebas de estrés que había superado el Banco Popular, junto al BBVA, el Santander, Bankia, Caixa y el Sabadell, que sirvieron al Banco Central Europeo para rebajar los requisitos de su nivel de solvencia, y que pocos meses después pasó a tener una falta de liquidez y a ser el primer banco español intervenido por las Autoridades europeas.

Este proceso ha puesto también de manifiesto una importante cuestión: que la eurozona todavía no dispone, por parte del Banco Central Europeo o de los Bancos Centrales nacionales, de un prestamista de última instancia que proporcione inmediata liquidez sin tener que comprobar si existen garantías suficientes, como ha sido el caso del Banco Popular, donde la misma auditoría externa que había servido a la entidad para el cálculo de las provisiones, sirvió para que la Junta Única de Resolución (JUR), órgano ejecutivo del MUR, evaluara la situación del Banco Popular y ordenara al FROB su resolución, la cual se llevó a cabo con la rápida adjudicación por

un euro al Banco Santander. Una solución, del sector para el sector, propia del funcionamiento centralizado de nuestro sistema financiero, ampliada a no tener que recurrir al dinero público. Solución rápida y eficaz, como la ha calificado el Ministro de Economía, propia de esa eficacia tecnocrática, y donde los únicos afectados han sido los poseedores de acciones y otros títulos emitidos por el Banco, que habían confiado en unos gestores que les han hecho perder su inversión. Pero en esta valoración se olvida que, en el ejercicio de la actividad financiera, la confianza se extiende al buen funcionamiento de la Supervisión, la que ha fallado en el caso mencionado al no anticiparse con medidas preventivas donde, como ya hemos visto, se cuenta con la participación de los accionistas.

La resolución adoptada ha dado lugar a una serie de reclamaciones presentando demandas, ante los antiguos gestores del Banco Popular, el FROB, el Banco Santander, que ya está haciendo provisiones para hacer frente a estas reclamaciones. Y también ante el Tribunal de Justicia Europeo contra la JUR, organismo adscrito al BCE quien, como ya hemos visto tiene que rendir cuentas ante la Eurocámara.

11. DESLIZAMIENTO DE LEGITIMIDADES

Estamos asistiendo a un deslizamiento de legitimidades, desde la legitimidad de poder que dan los votos, donde la eficacia reside en llegar a pactos y acuerdos voluntarios basados en el diálogo y la negociación y susceptibles de un control democrático, hacia la legitimación del poder de la eficacia, un poder autocontrolado, propio de ese modelo de gestión tecnocrática que permite soluciones rápidas y eficaces, como ha calificado el Ministro de Economía la adjudicación del Banco Popular por un euro al Banco Santander.

En este contexto, cabe plantear una excepción con Alemania, que, como se ha comentado, quizás sea el país de la UE que mejor representa institucionalmente el modelo de tradición latina donde es la norma la que se anticipa a la protección de ese bien público que es la confianza y mantiene, a diferencia de España, un modelo de controles financieros descentralizado.

En el ámbito de la eurozona, este deslizamiento de legitimidades tiene mucho que ver con la influencia que, a través de la llamada puerta giratoria, ejercen los grandes lobbies internacionales. Así, se puede recordar el caso de Mario Monti que pasó de ser consejero internacional de Goldman Sachs, a Comisario europeo y,

posteriormente, a Primer Ministro italiano. En nuestro caso, la puerta giratoria goza de un amplio giro, pues además de determinados casos como el de los bancos malos, llega hasta el trasvase entre altos cargos del Banco de España y de la Asociación Española de la Banca (AEB), lo que contribuye a un mayor funcionamiento centralizado de nuestro sector financiero haciendo menos visible su presencia como Lobby financiero. Actualmente tenemos esa gran oposición que está recibiendo el Real Decreto de adaptación a la nueva directiva europea MIFID II, donde las adaptaciones pretendidas por el sector, no conseguidas en el trámite de consulta, se espera ver satisfechas en su tramitación parlamentaria. A este respecto, cabe recordar el caso de Afinsa con el pacto de recompra introducido en el trámite parlamentario.

La falta de respuesta política a este deslizamiento de legitimidades está incidiendo en los procesos electorales y dando lugar a la emergencia de populismos que, al prometer soluciones políticas desde el poder, como ocurre en el caso español con el nuevo multipartidismo, y no situarse en la conceptualización de la política como intercambio voluntario, resulta más complicado alcanzar, no solo los necesarios pactos voluntarios de naturaleza contractualista, sino ese gran pacto de naturaleza constitucionalista que demanda nuestra actual crisis institucional.

Nuevas perspectivas del enjuiciamiento contable: el control casacional

César Tolosa Tribiño

Magistrado Sala Tercera del Tribunal Supremo

RESUMEN

El artículo comienza por señalar que el Tribunal de Cuentas es un órgano que no se integra en el Poder Judicial, pero que ejerce una actividad asimilable a la propia de la jurisdicción deslindable de la ordinaria civil y penal y de la contencioso administrativa.

En cuanto a la conexión entre la competencia del Tribunal de Cuentas y la del Tribunal Supremo se produce respecto de la función jurisdiccional del primero, pero no de la fiscalizadora y se articula a través del recurso de casación.

A este respecto se estudia la cuestión a la luz de la nueva regulación del recurso de casación, haciendo hincapié en el concepto de «interés casacional objetivo» y a la solución a las diversas cuestiones planteadas por el Auto de 31 de mayo de 2017, que despeja cuatro dudas: qué resoluciones son susceptibles de recurso de casación, si han de superar cierto umbral, si el recurso ha de fundarse en algún motivo casacional concreto y el contenido de los escritos de preparación.

PALABRAS CLAVE: Tribunal de Cuentas, jurisdicción, Tribunal Supremo, casación, interés casacional.

ABSTRACT

The article begins pointing out that even though the Spanish Court of Auditors may not be included in the judiciary, it actually performs a judicial activity aside from that of the Civil, Criminal and Contentious Administrative jurisdictions.

Regarding the respective jurisdictional capacity of both the Court of Auditors and the Supreme Court, and excepting the audit functions, the judicial activity of the former is determined by the cassation appeal.

In this respect, the article analyzes the new regulation on cassation appeal focusing on the concept of the «objective cassation interest» and solving the doubts raised by the judgement made by Auto on May 31st 2017, which were specifically four: which decisions are suitable for cassation, whether there is a minimum amount requested, if the cassation appeal must meet any cassation interest in particular and the content of the preparation documents.

KEY WORDS: *Spanish Court of Auditors. Jurisdiction. Supreme Court. Cassation appeal. Cassation interest.*

LA CONFIGURACIÓN Y NATURALEZA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

El artículo 136 de la Constitución y la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, definen al Tribunal de Cuentas como el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica de Estado, así como del sector público, de forma tal que la jurisdicción específica del Tribunal de Cuentas queda vinculada a una infracción de derecho y a una mala gestión económica, generadora de responsabilidad, que conocemos como responsabilidad contable.

Consecuentemente, el núcleo esencial de la jurisdicción del Tribunal de Cuentas y el objeto que delimita su actividad es el concepto de responsabilidad contable, y ello va a suponer una especificidad característica, dado que el ámbito de intervención del Tribunal es, esencialmente, el sector público del Estado, en cuanto tal responsabilidad implica la presencia de las Administraciones Públicas en la utilización y manejo de los caudales públicos.

En definitiva, estamos ante un órgano imparcial, cuya competencia se extiende a relaciones jurídicas de naturaleza pública, por lo que sus similitudes con la jurisdicción contencioso administrativa son evidentes, sin perjuicio de que su competencia esté, como se ha dicho, notablemente delimitada.

La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, viene adornada también por las notas de independencia e inamovilidad, algo que no resulta incompatible con su vinculación directa a las Cortes Generales vinculación de carácter orgánico, que en lo funcional, afecta a la actividad fiscalizadora, para el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado, en la que actúa el Tribunal por delegación del Parlamento (art. 136.1 de la Constitución).

Por último, el referido precepto constitucional y en lo referente a sus componentes, establece que «Los miembros del Tribunal de Cuentas gozarán de la misma independencia e inamovilidad y estarán sometidos a las mismas incompatibilidades que los Jueces».

Como señala la STS de 28 de noviembre de 2012 «La jurisprudencia constitucional ha declarado en repetidas ocasiones —al interpretar el artículo 136.2 CE y los artículos 1, 2 y 15 de la LOTCu— que, en los ámbitos que les son propios, tanto la jurisdicción del Tribunal de Cuentas como la jurisdicción del Tribunal Constitucional constituyen excepciones previstas en la propia Constitución al principio de exclusividad de la función jurisdiccional (artículo 117.3 CE) que la Norma Fundamental encomienda, en forma exclusiva, a los jueces y Tribunales que integran el poder judicial [sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional (en adelante STC) 185/2012, de 17 de octubre, FJ 2.].

En el mismo sentido la STC 126/2011, de 18 de julio, recuerda que: *«además de las funciones de fiscalización atribuidas al Tribunal de Cuentas por el art. 136 CE, éste tiene también relevantes funciones de enjuiciamiento contable que poseen un indudable carácter jurisdiccional reconocido por este Tribunal (STC 215/2000, de 18 de septiembre). Es precisamente el reconocimiento de tal carácter lo que dota de sentido a la previsión incorporada al art. 49 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, según el cual «[l]as resoluciones del Tribunal de Cuentas, en los casos y en la forma que determine su Ley de Funcionamiento, serán susceptibles del recurso de casación y revisión ante el Tribunal Supremo.» Y es también la naturaleza jurisdiccional de las funciones de enjuiciamiento contable que tiene atribuidas dicho Tribunal la razón que explica que el art. 31.2 de la Ley Orgánica 2/1987, de 18 de mayo, de conflictos jurisdiccionales, considere a los órganos de la jurisdicción contable como comprendidos, a estos efectos, en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo» [...] «Se constata así la doble naturaleza de las funciones ejercidas por el Tribunal de Cuentas. Pues mientras que el Tribunal de Cuentas ejerce funciones de fiscalización actúa como órgano constitucional dependiente de las Cortes Generales (art. 136.1 CE), cuando ejerce funciones de enjuiciamiento contable lo hace como órgano jurisdiccional, y sus resoluciones son recurribles ante el órgano jurisdiccional superior en todos los órdenes, salvo lo dispuesto en materia de garantías constitucionales, esto es, ante el Tribunal Supremo (art. 123.1 CE)» (FJ 10).*

Esa misma naturaleza la declaró, en forma inequívoca, la ya citada STC 215/2000, de 18 de septiembre, en un caso en el que se

ponía en duda precisamente su carácter jurisdiccional, afirmando que: «*El enjuiciamiento contable que lleva a cabo el Tribunal de Cuentas constituye el ejercicio de una función jurisdiccional, plena y exclusiva, en un proceso especial por razón de la materia*».

De las notas precedentes podemos concluir que estamos ante un órgano, al margen de la estructura de la Administración Pública, que no se integra en el Poder Judicial, pero que ejerce una actividad asimilable a la propia de la jurisdicción, perfectamente deslindable de la jurisdicción ordinaria civil y penal y de la jurisdicción contencioso administrativa.

En efecto, como señala la STS de 28 de noviembre de 2012, diferenciando la jurisdicción contable de la jurisdicción contencioso administrativa: «En definitiva, lo que corresponde al TCu es la exigencia de la responsabilidad contable a través de los procedimientos de *reintegro por alcance* y de *juicio de cuentas* que, debe observarse, no se articulan como procesos de impugnación de una decisión administrativa previa, sino que se ejercen directamente sobre las cuentas, alcances y cancelaciones de fianzas (art. 15 LOTCu). En modo alguno ejerce una jurisdicción revisora de la conformidad a Derecho de disposiciones y actos de las Administraciones públicas que corresponde a los órganos de la Jurisdicción del orden contencioso-administrativo (art. 9.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y 1.1 LRJCA). [En el mismo sentido, por todas, Sentencias de 27 de octubre de 2011 (Casación 5494/2009) y de 29 de marzo de 2012 (Casación 2517/2008)]».

No obstante algunos autores, continúan realizando una asimilación. Así Gimeno Sendra, al preguntarse acerca de la naturaleza del Tribunal de Cuentas, señala que «a naturaleza del TCu hay que reconducirla, al igual que el TC y los Tribunales consuetudinarios, a la categoría de Tribunales especiales. Nos encontramos ante un Tribunal especial, cuyas sentencias, al poder ser impugnadas ante la Sala de lo contencioso-administrativo del TS (art. 49 LOTCu, permiten encuadrarlo dentro de dicho orden jurisdiccional contencioso-administrativo y así lo conceptúa el art. 31.2 LO 2/1987, de 18 de mayo, de conflictos jurisdiccionales, cuando establece que «A los efectos de los conflictos de competencia y cuestiones de competencia regulados en los capítulos II y III del título III de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, los órganos de la jurisdicción contable se entenderán comprendidos en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo».

Estamos ante una jurisdicción especial que se ejerce en materia administrativa y que la doctrina italiana denomina de justicia financiera.

De tal calificación se deriva, tal y como pone de relieve González Rivas, una serie de características que sirven para individualizar su perfil en el sentido de que:

1.º Su tarea está predeterminada y no depende de acontecimientos aleatorios, por lo que se puede considerar como auténticamente necesaria;

2.º La voluntad de los interesados carece de eficacia para excluir, condicionar o paralizar su actuación, por lo que estamos ante un ámbito de actuación que puede calificarse como improrrogable, y

3.º Puesta en conexión la cláusula general de competencia formulada en el artículo 136.1 de la Constitución, las responsabilidades del manejo de los caudales públicos permiten atribuir al Tribunal de Cuentas el enjuiciamiento de los alcances y, además, el conocimiento y competencia de las responsabilidades contables.

Estos contenidos, dentro del ámbito de su competencia objetiva, permiten conocer a dicho Tribunal tanto de las cuestiones fácticas como de las cuestiones jurídicas, por lo que ha de reconocérsele la plenitud de conocimiento en el ejercicio de su función jurisdiccional.

CONEXIÓN ENTRE LA COMPETENCIA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS Y EL TRIBUNAL SUPREMO

Caracterizado así el Tribunal de Cuentas como órgano jurisdiccional, su conexión con la jurisdicción contencioso administrativa, deriva de la competencia del Tribunal Supremo, en su Sala Tercera, para conocer en sede casacional de las decisiones adoptadas, si bien, como ya se ha señalado, conviene destacar, a estos efectos, que el Tribunal de Cuentas lleva a cabo dos funciones diferenciadas, que son:

1.ª La de fiscalización de la actividad económico-financiera del sector público, que tiene carácter externo, permanente y consultivo conforme a los principios de legalidad, eficacia y economía, en relación a la ejecución de los programas de ingresos y

gastos públicos, función que culmina en la presentación ante las Cortes Generales de la Memoria o Informe anual, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 136.2 de la Constitución y en el 13 de su Ley Orgánica, sin perjuicio de las Memoria extraordinaria, Mociones y Notas, concretas y singulares que sean procedentes

2.^a La función estrictamente jurisdiccional de responsabilidad contable, que consiste en el conocimiento de las pretensiones que las distintas Administraciones deduzcan contra quienes, teniendo a su cargo el manejo de caudales y efectos públicos, hayan incurrido en tal responsabilidad contable por dolo, culpa o negligencia grave, exigencia esta derivada de lo dispuesto en el artículo 140 de la Ley General Presupuestaria, siempre que dichas conductas originen menoscabo en los caudales y efectos públicos, como consecuencia de acciones u omisiones contrarias a las leyes y normas reguladoras del régimen presupuestario y de la contabilidad aplicable a las entidades del sector público.

En este sentido es revelador el contenido del Auto TS de 3 de marzo de 2000, que declaró la incompetencia del citado tribunal para conocer de la impugnación de la actividad fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, señalando que: «Es notorio que el Tribunal de Cuentas tiene atribuidos dos órdenes de funciones: la fiscalizadora y la jurisdiccional. Por mor de la primera comprueba el sometimiento de la actividad económica y financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía (Art. 9º-1 de su Ley Orgánica de 12 de mayo de 1982), exponiendo su resultado a las Cortes Generales por medio de informes o memorias, ordinarias o extraordinarias, mociones y notas. En el desempeño de esta actividad no ejerce ninguna clase de jurisdicción, ni tampoco realiza propiamente una función administrativa desde el momento que actúa por exclusivo mandato e interés del Parlamento, a quien rinde el resultado de su fiscalización, manteniendo una dependencia directa del Poder Legislativo. Por el contrario, en el ejercicio de su función jurisdiccional se constituye como un Tribunal inscrito en la órbita del Poder Judicial al que se vincula merced al sometimiento de sus resoluciones al recurso de casación ante el Tribunal Supremo. De esta forma, el Art. 1º-1 de la Ley citada le atribuye el carácter de «supremo órgano fiscalizador», carácter que en absoluto tiene como órgano jurisdiccional sometido al Tribunal Supremo de Justicia».

La citada resolución, corrige la doctrina sentada en una anterior sentencia de 18 de octubre de 1986, donde también en un supuesto de actividad fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se admitió la posibilidad de revisión jurisdiccional, partiendo de que la Disposición Final Segunda-1 de la Ley Orgánica 2/1982 dispuso que «La Ley de Procedimiento Administrativo será supletoria de las normas reguladoras de los procedimientos fiscalizadores», de donde la sentencia derivaba la recurribilidad jurisdiccional de los informes fiscalizadores por considerar que participan «de las características de la actividad administrativa ... y, por ello, es una actividad sometida a recursos administrativos y jurisdiccionales».

Según el Auto que estamos analizando «justo es reconocer que tal razonamiento era sostenible en la fecha que se produjo (1986) pero no en la actualidad, y no porque la Sala cambie de criterio sino porque en 5 de abril de 1988 se promulgó la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, donde claramente se establece que «La tramitación de los procedimientos de fiscalización se ajustará a las prescripciones de este Título y, en su defecto, se aplicarán las disposiciones de la Ley de Procedimiento Administrativo, a excepción de las que determinan el carácter de parte o legitiman para la interposición de recursos en vía administrativa o jurisdiccional» (Art. 32-1), y la Disposición Adicional Primera-1 remacha que «En todo lo que no se halle previsto en esta Ley y en las disposiciones reglamentarias que la desarrollen, se observarán, en materia de procedimiento, recursos y forma de las disposiciones y actos de los órganos del Tribunal de Cuentas no adoptados en el ejercicio de sus funciones fiscalizadora y jurisdiccional, en cuanto resulten aplicables, las disposiciones de la Ley de Procedimiento Administrativo».

Como señala la Profesora Agulló Agüero «La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, el enjuiciamiento contable, se relaciona estrechamente con la función fiscalizadora que corresponde al propio Tribunal en la medida en que se dirige a depurar las responsabilidades contables en que pudiesen incurrir quienes manejan fondos públicos y, por tanto, a depurar responsabilidades que en gran parte han sido puestas de manifiesto por el propio Tribunal en el ejercicio de su función fiscalizadora. Pero dicha relación, por razón de la materia, e incluso por razón de la identidad del órgano que las ejerce, no es obstáculo para la identificación de dos funciones perfectamente diferenciadas y de diferente naturaleza cuyo ejercicio se somete en cada caso a principios y reglas muy diferentes».

EL NUEVO RECURSO DE CASACIÓN Y LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

Como he señalado, las relaciones entre el Tribunal de Cuentas y la Sala Tercera, se articulan a través del mecanismo del recurso de casación, por lo que, a la vista de la entrada en vigor del nuevo régimen casacional contencioso, considero pertinente aprovechar esta ocasión para reflexionar sobre este nuevo escenario, no sin poner de relieve los problemas que en la aplicación de la nueva regulación, se pueden plantear.

Estas reflexiones son independientes del mantenimiento de la previsión, por la cual, los actos y disposiciones del Tribunal de Cuentas están sometidos, en cuanto órgano de máxima relevancia constitucional, al control directo de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, que, de conformidad con el art. 12.1.c) LJCA, tiene atribuido el control jurisdiccional en relación con las materias de personal, administración y gestión patrimonial

Por su parte, el art. 12.2.b) LJCA establece que la Sala de lo contencioso administrativo del Tribunal Supremo conocerá de los recursos de casación (y revisión) contra las resoluciones dictadas por el Tribunal de Cuentas, con arreglo a lo establecido en su Ley de Funcionamiento, esto es, la LFTCu (Ley 7/1988).

Por otro lado, el art. 84.1 LFTCu formula una remisión a la LJCA en todo lo que se refiere a la preparación, interposición, sustanciación y decisión del recursos de casación («de conformidad con lo dispuesto en la Ley reguladora del proceso contencioso-administrativo», dice el precepto).

Por fin, el nuevo art. 86.4 se remite a la LFTCu para determinar en qué casos serán susceptibles de recurso de casación las resoluciones que en materia de responsabilidad contable dicte el Tribunal de Cuentas.

Sobre este juego de mutuas remisiones normativas, se pronuncia el Auto del Tribunal Supremo de veintiuno de Marzo de dos mil trece, por el que se inadmitió un recurso de casación contra una resolución del Tribunal de Cuentas por defectuosa preparación.

El citado Auto, tras sostener que el recurso «carece de los requisitos mínimos precisos para ser admitido, al no discurrir por

los cauces legales de imperativa observancia a que la ley procesal subordina la válida y eficaz interposición, ya que la confusión y el desviado planteamiento de los motivos en que aquél debe fundarse», aclara, en lo que aquí nos interesa que, «La citada exigencia, de igual modo, es igualmente predicable cuando el recurso de casación se dirige contra resoluciones dictadas por el Tribunal de Cuentas a tenor de lo dispuesto en el artículo 84 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, que regula el funcionamiento del Tribunal de Cuentas, al establecer que los recursos de casación contra las resoluciones del Tribunal de Cuentas se prepararán, interpondrán, sustanciarán y decidirán de conformidad con lo dispuesto en la Ley Reguladora del Proceso Contencioso-Administrativo, tal y como ya tuvimos la ocasión de señalar en la sentencia de 11 de febrero de 2009, RC 5584/2007. Por tanto, los mismos requisitos que se deben cumplir, tanto en la preparación como en la interposición, respecto de las resoluciones procedentes de los Tribunales Superiores de Justicia como de la Audiencia Nacional son exigibles en el supuesto de que el recurso se formule frente a resoluciones del Tribunal de Cuentas, salvo las especialidades previstas en su Ley de funcionamiento».

En idéntico sentido y reforzando la doctrina que exige para el recurso de casación contra resoluciones en materia de responsabilidad contable, el cumplimiento de los requisitos de forma del recurso de casación, se pronuncia el Auto de la Sala Tercera de 15 de julio de 2010, cuando señala que «Sobre la causa de inadmisión apreciada en la Providencia de la Sala, hemos de expresar en primer término que el artículo 84.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, dispone que «los recursos de casación y revisión se prepararán, interpondrán, sustanciarán y decidirán de conformidad con lo dispuesto en la Ley reguladora del proceso contencioso-administrativo, sin que sea necesaria garantía de depósito alguno», añadiendo que «Pues bien, aun cuando el artículo 89.1 de la Ley Jurisdiccional no establece un listado de los requisitos de forma cuya concurrencia ha de plasmarse en el escrito de preparación, este Tribunal Supremo ha puesto de manifiesto en multitud de resoluciones la necesidad de hacer constar ya en dicho escrito, primero, el carácter recurrible de la resolución que se intenta impugnar; segundo, la legitimación de la parte recurrente; tercero, el cumplimiento del plazo legalmente fijado para presentar el escrito de preparación, y cuarto, la intención de interponer el recurso de casación contra la sentencia o auto impugnados (AATS de 11 y 18 de julio de

2007, y 16 de octubre de 2008, recursos de casación 9741/2003, 2132/2004 y 4184/2007, entre otros muchos).

Y a esos requisitos ha de añadirse la necesidad de anticipar en el mismo escrito de preparación los concretos motivos —de entre los previstos en el artículo 88.1 LJCA— en que se fundamentará el escrito de interposición (cualesquiera que sean en cada caso dichos motivos). De ahí que sea carga del interesado en recurrir en casación proporcionar ya en el escrito de preparación los datos indispensables para comprobar el cumplimiento de esos requisitos; sin que, por lo demás, esta carga procesal que sólo al recurrente afecta pueda ni deba ser cumplida o completada por la Sala, de oficio y en perjuicio de la parte procesal enfrentada a quien pretende recurrir.»

Esta mutua remisión, se ha venido utilizando de forma pacífica y con escasos problemas, excepto en materia de determinación de la cuantía y sobre la posibilidad de revisión de las cuestiones de hecho, utilización que se basaba en la identidad de modelos casacionales tanto de la Ley de la jurisdicción, como de la Ley de Funcionamiento. Los problemas surgen porque dicha homogeneidad se ha roto, con la entrada en vigor del nuevo recurso de casación.

Sobre el nuevo modelo, lo primero que procede destacar, es que la cuantía del asunto judicial, que en el modelo casacional que se deroga se configuraba como un límite o excepción cuantitativo, desaparece completamente en la nueva redacción como criterio de acceso al recurso de casación ante el Tribunal Supremo siendo, a estos efectos, por tanto indiferente y siendo sustituido por el criterio del denominado «interés casacional objetivo», lo que de forma indirecta, va a permitir el acceso a la casación de un conjunto de resoluciones dictadas en primera instancia que hasta el momento tenían vedado su acceso al recurso.

En segundo lugar, y en un análisis necesariamente sintético, el nuevo modelo del recurso de casación en el orden contencioso administrativo, descansa sobre un concepto fundamental, el del denominado «interés casacional objetivo», concepto jurídico de compleja definición, que se convierte en la clave determinante de la apertura al recurso de casación, haciendo desaparecer el tradicional sistema de articulación del recurso basado en motivos tasados.

Siendo esto así, se nos plantean dos problemas fundamentales. En primer lugar determinar que resoluciones y bajo que criterio van a tener acceso a la casación las decisiones del Tribunal de Cuen-

tas. En segundo lugar habrá que esclarecer si se mantiene el sistema de motivos tasados para estos recursos y si la respuesta fuera afirmativa, determinar cómo adaptar la nueva configuración y requisitos, tanto del escrito de preparación, como el de interposición.

Antes de avanzar en la solución a ambos interrogantes, no puedo dejar de poner de relieve que el legislador parece haberse olvidado de la existencia del recurso de casación contra este tipo de sentencias, manteniendo la mención a los supuestos de posibilidad de acceso a la casación, pero obviando la problemática a la que estoy haciendo referencia, nada extraño si reparamos en los problemas que una regulación exigua y deficiente está planteando en relación con el recurso de casación autonómico.

Basta citar dos ejemplos para poner de relieve que la confusión creada es real y no forzada.

En el libro publicado por Fco. García Gómez de Mercado y otros, sobre el nuevo recurso de casación, podemos leer que «... Ahora bien, puesto que la nueva normativa elimina la cuantía mínima para la casación ha de entenderse que el recurso de casación contra resoluciones del Tribunal de Cuentas queda sujeto al régimen general en función de la existencia o no de interés casacional puesto que no tiene sentido aplicar la cuantía obsoleta de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas ni la cuantía establecida en el art. 477 LEC para la casación civil». Consecuentemente según estos autores, la entrada en vigor de la nueva casación supone su aplicación global y total a la casación contra las sentencias del Tribunal de Cuentas.

Por el contrario, Eduardo Hinojosa Martínez, en una publicación similar, va a mantener el criterio contrario, al señalar que «... En definitiva, frente a la inexistencia de una categorización de motivos, que caracteriza el nuevo recurso de casación en la Ley Jurisdiccional, en este ámbito contable se mantiene la división en los cuatro tradicionales motivos casacionales, con el añadido del error evidente en la apreciación de la prueba, añadiendo que «En el plano procedimental, sin embargo, la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas se remite íntegramente a lo establecido por la Ley reguladora del proceso contencioso-administrativo (art. 84.1).

Sobre este aspecto debe tenerse en cuenta, de un lado, que frente a lo sucedido precisamente para la casación contencioso-administrativa, cuyo efectivo funcionamiento tuvo que esperar su regulación específica en la Ley 10/1992, de 30 de abril, para este otro

caso la espera no fue necesaria al contemplarse dicho procedimiento en la propia Ley 7/1988 (disposición transitoria 3.^a), regulación que en términos generales se hizo coincidir con la de la casación civil y cuya observancia se previó en tanto no fuese regulado el recurso de casación en la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Por lo tanto, desde la Ley 10/1992 el procedimiento de la casación en materia contable coincide con el de la casación común, aunque (como establece el mismo art. 84 de la Ley 7/1988), sin que su interposición se someta a garantía de depósito alguno.

De otro lado, el hecho de prescindir la casación contable del presupuesto del interés casacional así como la diversa consideración y tratamiento que tras la reforma de 2015 se da a los escritos de preparación y de interposición del recurso, elementos sobre los que en gran medida gira también el procedimiento de la casación contencioso-administrativa, impondrán sin duda ciertas modulaciones en su tramitación.

Así, los diversos motivos del recurso deberán articularse a través de aquellos escritos de preparación e interposición en la medida establecida por la Ley Jurisdiccional para la nueva casación, aunque manteniendo la estructuración en las cinco categorías establecidas por la ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. De igual forma, el escrito de preparación deberá justificar en todo caso la relevancia que las diversas infracciones en que se sustentan los motivos del recurso, han tenido sobre la decisión recurrida, incluyendo el resto de las indicaciones que la Ley Jurisdiccional establece (art. 89.2 LJCA), aunque, como es natural, sin necesidad de fundamentar la concurrencia en el caso de interés casacional alguno.

Al prescindirse de este presupuesto, de este presupuesto, el primero de los trámites de admisión no habrá de llevarse a cabo en ningún caso con audiencia de las partes personadas.

Además, por la misma razón, la elección del tipo de resolución, providencia o auto, que ha de emplearse en la resolución del trámite de admisión tampoco puede basarse en aquel presupuesto, como se hace en general para el recurso de casación. Por ello, a falta de otro criterio, parece lo más correcto acudir en este caso supletoriamente a la Ley de Enjuiciamiento Civil, que emplea a tal fin la forma de auto (art. 483 LEC).

En lo demás, la tramitación habrá de seguir los nuevos cauces marcados por la reforma de la Ley Orgánica 7/2015».

Para este autor, deben seguir manteniéndose tanto la cuantía como elemento determinante de la admisión del recurso, como los motivos casacionales, si bien tratando de incardinarlos en el contenido actualmente previsto para los escritos de preparación y de interposición.

Por último y con una posición intermedia, los magistrados *Ramón Castillo*, *Pedro Escribano* y *Juan Pedro Quintana*, ponen de relieve que «cabe entender tal remisión a la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas de dos maneras distintas, que conducen a resultados muy diferentes:

- la primera, que dicha remisión opera del mismo modo que lo hacía en la anterior redacción, es decir, que se produce una remisión integral a lo establecido en los arts. 81, 82 y 84 de dicha Ley 7/1988;
- la segunda, que la remisión a la Ley 7/1988 se hace únicamente para determinar en qué casos cabe dicho recurso, es decir, qué resoluciones son susceptibles de recurso de casación».

Según estos autores, «Así las cosas, la única forma de considerar vigente y aplicable de forma coherente e inteligible el sistema de la Ley 7/1988, en sus arts. 81, 82 y 84 precitados, pasaría por entender que respecto de las resoluciones del Tribunal de Cuentas sigue vigente el antiguo modelo casacional inicial de la LJCA; pero no parece fácil sostener tal cosa dada la inexistencia de respaldo legal para afirmarlo así, desde el momento que ese antiguo modelo quedará derogado sin matices o salvedades una vez entre en vigor el nuevo».

Por el contrario «estas dificultades a que conduce la primera tesis hermenéutica apuntada se solventan si optamos por la segunda tesis también anotada, consistente en que el nuevo art. 86.4 no hace una remisión global e incondicionada a la Ley 7/1988 en cuanto al régimen jurídico de la impugnabilidad casacional de las resoluciones del Tribunal de Cuentas, sino que tan sólo se remite a dicha Ley para la determinación de los casos en los que cabe recurso de casación. Esto es, en la segunda posibilidad interpretativa que ahora apuntamos, el nuevo art. 86.4 se limita a regular de manera específica la recurribilidad de las resoluciones del Tribunal de Cuentas, pero no establece ninguna regla singular en cuanto a la dinámica del recurso (preparación, admisión, interposición, oposición y resolución por el Tribunal Supremo). De este modo, las resoluciones del Tribunal de Cuentas serán impugnables en los su-

puestos establecidos e el art. 81.2 de esa misma Ley 7/1988, pero en todo lo demás jugará el nueva régimen de la casación establecido en la LJCA; debiéndose tener Pues por implícitamente derogada, en este concreto aspecto, la Ley 7/1988 en cuanto se oponga a la LJCA reformada por la LO. 7/2015».

Sentado lo anterior, considero que esta segunda tesis, resulta ser la correcta. A mi juicio, conviene distinguir, dentro de las remisiones normativas entre la LJCA y la LFTC, entre dos tipos de reenvíos, los de naturaleza material y las de naturaleza formal.

Desde una perspectiva material, establece el art. 86.4, con idéntica redacción que el derogado 86.5, que también serán recurribles en casación las resoluciones del Tribunal de Cuentas en materia de responsabilidad contable en los casos establecidos en su Ley de Funcionamiento, previsión que ha de concretarse, según lo resuelto, entre otros en el Auto de la Sala Tercera de 5 de noviembre 2015, en el sentido de entender excluidas de ser impugnadas en casación, las sentencias recaídas en asuntos cuya cuantía, cualquiera que fuere la materia, no exceda de 600.000 euros (la derogación del art. 86.2 b) LJCA, hace recuperar vigencia a la remisión a la cuantía de la Ley de enjuiciamiento Civil).

Consecuentemente, habrá de concluirse que, en ningún caso, a virtud de dicha remisión material, podrán acceder a la casación las sentencias del Tribunal de Cuentas que no alcancen la referida cuantía. El problema surge cuando debemos dar respuesta a la misma cuestión pero en un sentido positivo, esto es, debemos preguntarnos, si puede sostenerse que como excepción a la regla general de la admisión del recurso de casación a partir del parámetro del interés casacional objetivo, respecto de las resoluciones del Tribunal de Cuentas, sigue rigiendo el criterio de la cuantía, esto es, debemos plantearnos si puede sostenerse que superado el límite cuantitativo citado, las sentencias del Tribunal de Cuentas tendrán, de forma reglada, acceso a la casación.

En todo caso, la respuesta debe ser la ya apuntada, partiendo de la consideración de que, desde una perspectiva formal, la LFTC remite en su integridad a los requisitos del recurso de casación recogidos en la LJCA, requisitos entre los que ahora destaca, como criterio de admisibilidad del recurso, la concurrencia del interés casacional objetivo. Consecuentemente, una vez superado el umbral cuantitativo de acceso a la casación por mor de la remisión contenida en el art. 86.4 LJCA, habrá que aplicar en su integridad

los requisitos formales del nuevo modelo casacional, entre los que destaca la necesidad de razonar adecuadamente en el escrito de preparación, la concurrencia del interés casacional objetivo.

En consecuencia, a mi juicio, rige para los recursos de casación en materia de enjuiciamiento contable los mismos requisitos y mecanismos de control de la admisibilidad del recurso, que, con carácter general, se establecen en la nueva regulación, para el conjunto de las resoluciones dimanantes de los órganos de la jurisdicción contencioso administrativa.

El segundo de los problemas parte de la actual redacción del art. 82 de la ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, según el cual:

«1. El recurso de casación habrá de fundarse en alguno o algunos de los motivos siguientes:

1.º Abuso, exceso o defecto en el ejercicio de la jurisdicción contable.

2.º Incompetencia o inadecuación del procedimiento.

3.º Quebrantamiento de las normas esenciales del proceso o de los principios de audiencia y defensa, siempre que, en este último caso, se haya producido efectiva indefensión.

4.º Error evidente en la apreciación de la prueba basado en documentos que obren en el procedimiento, que demuestren la equivocación del órgano del Tribunal sin resultar contradichos por otros elementos de prueba.

5.º Infracción de las normas de la Constitución y del resto del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia que fueren aplicables para resolver las pretensiones de las partes.

2. La infracción de las normas relativas a los actos y garantías procesales que producen indefensión requiere que se haya pedido la subsanación de la falta o transgresión en la instancia en que se hubiere cometido y que, de haberlo sido en la primera instancia, se reproduzcan en la segunda, con la salvedad, en cuanto a las faltas cometidas en segunda instancia, de que fuere ya imposible la reclamación».

Como ya hemos señalado, por el contrario, a partir del momento de la entrada en vigor de la reforma, el recurso de casación con-

tencioso, podrá interponerse por cualquier «infracción del ordenamiento jurídico, tanto procesal como sustantiva, o de la jurisprudencia», esto es, desaparecen, los motivos tasados que enuncia el art. 88 LJCA.

Sustentar la tesis del mantenimiento de los motivos tasados en el recurso de casación contra sentencias del Tribunal de Cuentas, plantearía un problema de gran envergadura dado que, tanto el escrito de preparación del recurso, como el escrito de interposición, se diseñan para adaptarse al nuevo modelo, al tiempo que supondría aceptar el mantenimiento de un doble sistema casacional, dependiendo del órgano del que proceda la resolución recurrida, por los motivos, en caso del Tribunal de Cuentas, por el interés casacional objetivo, en el caso de los demás órganos judiciales.

Conviene aquí recordar que, la reforma mantiene el carácter bifásico del procedimiento y la dualidad de escritos de preparación e interposición, pero introduce una profunda transformación procedimental, con una regulación detallada del escrito de preparación del recurso, que pasa a desempeñar por sí solo un destacado papel, relegándose el escrito de interposición al momento posterior a la admisión del recurso.

Por otra parte, entre los requisitos del escrito de preparación, no hay referencia alguna a los motivos, debiendo, por el contrario «fundamentar con singular referencia al caso, que concurren alguno o algunos de los supuestos que, con arreglo a los apartados 2 y 3 del artículo anterior, permiten apreciar el interés casacional objetivo y la conveniencia de un pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo».

Consecuentemente, en mi opinión, interpretando la remisión que el art. 84.1 LFTCu formula a la LJCA, en todo lo que se refiere a la preparación, interposición, sustanciación y decisión del recursos de casación («de conformidad con lo dispuesto en la Ley reguladora del proceso contencioso-administrativo», dice el precepto), habrá de concluirse que la mención a los motivos del art. 82 de la citada Ley, ha de entenderse sustituida por la referencia al contenido formal del hoy ya vigente escrito de preparación.

Siendo esto así, es conveniente resaltar la dificultad de definir lo que deba considerarse como interés casacional, definido por la ley como «objetivo», con el fin de clarificar su absoluta independencia del interés subjetivo de la parte, lo que ha llevado al legislador a tratar de facilitar la tarea mediante la confección de un doble lista-

do, en el que se diferencia, por un lado, los supuestos en los que el Tribunal de casación podrá apreciar dicho interés (art. 88.1 2), de los supuestos en los que se presumirá dicho interés (art. 88.3), supuestos diferenciados cuya trascendencia va a influir en el posterior trámite de admisión.

Ahora bien, es necesario aclarar igualmente que la invocación efectiva de cualquiera de las causas previstas en el art. 88 no cumple la misma función que el vigente sistema de motivos, de forma tal que, invocando correctamente alguna de las causas de interés casacional objetivo, es posible que no se admita el recurso, en consecuencia, nos encontramos ante una carga procesal de parte que no vincula al tribunal que decidirá cuáles son los asuntos sobre los que quiere sentar jurisprudencia, también en materia de responsabilidad contable.

En el supuesto de que se cumplan los requisitos formales, la Sala de instancia, mediante Auto en el que se motivará suficientemente su concurrencia, tendrá por preparado el recurso de casación, ordenando el emplazamiento de las partes para su comparecencia dentro del plazo de treinta días ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, así como la remisión a ésta de los autos originales y del expediente administrativo Y, si lo entiende oportuno, emitirá opinión sucinta y fundada sobre el interés objetivo del recurso para la formación de jurisprudencia, que unirá al oficio de remisión.

Como puede observarse, la nueva regulación no sólo mantiene sino que fortalece el papel de la Sala de instancia en el trámite de admisión del nuevo recurso de casación, en cuanto no sólo se la confiere la potestad de verificar el cumplimiento o incumplimiento de los requisitos de escrito de preparación, requisitos que no se limitan, como hasta el presente a los meros requisitos formales, sino que, facultativamente, se le confiere la posibilidad de proceder a efectuar un informe acerca de su parecer sobre la concurrencia del interés casacional, reconociendo así la posición privilegiada de las salas territoriales para avanzar una primera y fundada opinión, que, si bien, no resulta vinculante para el Tribunal Supremo, sí le impone, como veremos, un especial esfuerzo argumentativo para inadmitir el recurso al exigir, art. 90.3.a, Auto motivado.

En mi opinión, estas previsiones, son perfectamente aplicables al Tribunal de Cuentas, el cuál está llamado a cumplir el papel de control que respecto de los tribunales de instancia acabamos de citar.

EL AUTO DE FECHA 31 DE MAYO DE 2017

Siendo esta la polémica planteada, muy recientemente el Tribunal Supremo ha tenido ocasión de pronunciarse sobre estos problemas optando, ya puede adelantarse por una aplicación total de la regulación del recurso de casación contenida en la Ley de la jurisdicción contencioso administrativa, prescindiendo, por tanto, de cualquier tipo de aplicación de la ley de funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

El Auto de fecha 31 de mayo de 2017, acuerda admitir el recurso de casación interpuesto contra la sentencia de fecha 21 de septiembre de 2016, de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, sentencia dictada en segunda instancia en el procedimiento de reintegro por alcance núm. C-192/13 como consecuencia de los recursos de apelación interpuestos contra la sentencia dictada el 12 de noviembre de 2015.

Frente a la referida sentencia se prepararon dos recursos.

En el primero, la representación del declarado responsable contable, presentó escrito ante el Tribunal de Cuentas de *preparación de recurso de casación* contra la expresada sentencia. El referido escrito iba precedido de un antecedente referido a los *hechos de la sentencia*, y contenía los siguientes apartados: a) *admisibilidad* (indicándose que el escrito se presentaba en el plazo de diez días y que el recurso iba a fundarse en *motivos casacionales* referidos a vulneraciones del ordenamiento constitucional y ordinario), b) *juicio de relevancia* (referido a la compatibilidad jurisdiccional entre los hechos apreciados por la jurisdicción penal y su valoración en sede contable) y 3) *motivos para la preparación del recurso de casación* (en el que se exponían seis, numerados a tenor del orden recogido en el artículo 82.1 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas).

Por su parte el Fiscal interesó *que se tenga por preparado recurso de casación* frente a la citada sentencia mediante escrito en el que manifestó dar cumplimiento a los requisitos establecidos en el artículo 89.2 LJCA, a cuyo efecto se ajustó a los apartados expresados en dicho precepto, esto es, señaló —además de lo relativo al cumplimiento de los requisitos reglados— cuáles eran las normas o la jurisprudencia que consideró infringidas, justificó su alegación en el proceso, efectuó el correspondiente juicio de relevancia y fundamentó la concurrencia de varios supuestos de interés casacional objetivo —concretamente, los apartados b) y c) del

artículo 88.2 y el apartado a) del artículo 88.3, todos ellos de la Ley de esta Jurisdicción—.

Como puede observarse, las dudas generadas por la regulación legal dieron lugar a dos recursos de casación contra una misma sentencia preparados bajo invocaciones diferentes y cumplimentados requisitos de forma sustancialmente diferentes.

Siendo esto así, según el Auto que estamos analizando «la compleja regulación que acaba de exponerse (la regulación contenida en la ley 7/1998) obliga a despejar varias incógnitas en punto al régimen actual del recurso de casación contra resoluciones del Tribunal de Cuentas»

La primera, qué resoluciones son susceptibles de recurso de casación.

Según el Auto, son las previstas en el artículo 81.2 de la Ley de Funcionamiento, esto es, las sentencias definitivas pronunciadas por las Salas del Tribunal en apelación o en única instancia y los autos a los que dicho precepto hace mención, esto es, el mismo no resulta admisible respecto de resoluciones de los Consejeros de Cuentas, pues éstos —según el artículo 53.1 de la Ley de Funcionamiento— solo actúan en materia de responsabilidad contable, única materia en la que cabe el recurso, *en primera instancia* (con posibilidad de apelación cualquiera que sea la cuantía del procedimiento).

En definitiva según el Auto, »no cabe en ningún caso equiparar las sentencias de los Consejeros de Cuentas a las de los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo pues para que éstas puedan acceder a la casación es preciso, como presupuesto esencial, que hayan sido dictadas en única instancia, circunstancia que no es posible —a tenor del precepto citado— en el caso de los Consejeros de Cuentas.

La segunda, si éstas han de haber sido dictadas en procedimientos cuya cuantía supere un determinado umbral (en concreto, los 600.000 euros a los que se refiere actualmente el artículo 477.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil);

Según el Auto, «Más compleja es la respuesta al segundo de los interrogantes mencionados, referido a la cuantía del procedimiento en el que la sentencia recurrida se dictó. A nuestro juicio, varias razones obligan a descartar el requisito de la cuantía como presu-

puesto necesario para que las sentencias del Tribunal de Cuentas accedan a la casación:

1. Cuando se publica la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas el acceso a la casación civil requería que el asunto litigioso superara una determinada cuantía o que la sentencia recurrida en casación versara sobre filiación, maternidad, capacidad o estado civil de las personas (supuesto este —obvio es decirlo— de imposible aplicación en el ámbito de la jurisdicción contable). La posibilidad de que la cuantía litigiosa dejase de ser presupuesto esencial del acceso a la casación solo se produjo con la entrada en vigor de la Ley 1/2000, de 7 de enero (casi doce años después de la publicación de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas), que incorpora el concepto de *interés casacional*, criterio desconocido hasta entonces en nuestro sistema procesal.

2. La previsión relativa a la cuantía que establecía el artículo 81.2 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas («*se entenderá, en su caso, elevada o disminuida, sin necesidad de precepto legal que así lo exprese, en la medida en que lo sea para el recurso de casación en el proceso civil*») venía referida, por tanto, a un régimen en el que —salvo procedimientos especiales *ratione materiae*— se contemplaba una cuantía mínima como presupuesto imprescindible para acudir a la casación.

3. No entendemos forzado considerar que la referencia legal a una posible modificación de la cuantía (entendiéndola «*elevada o disminuida*») abarca también un supuesto en el que se suprime por completo ese concepto (para la casación civil) cuando el asunto presenta una relevancia (el *interés casacional*) desconocida en el momento en el que aquella previsión legal se dicta.

4. Carece de sentido mantener como presupuesto esencial de acceso al recurso un parámetro (el de la cuantía) que ya no es el único en el proceso civil (a cuya ley reguladora se remite el artículo 81.2 de la Ley del Funcionamiento del Tribunal de Cuentas) y que ni siquiera está previsto en el nuevo régimen del recurso de casación contencioso-administrativo (siendo así que la preparación, interposición, sustanciación y decisión de tal recurso en relación con la jurisdicción contable debe atemperarse —por nueva remisión de aquella Ley— al proceso contencioso-administrativo).

5. Resulta difícilmente entendible, en definitiva, mantener un régimen diferenciado de acceso a la casación en relación exclu-

sivamente al Tribunal de Cuentas cuando en asuntos civiles la *cuantía* puede dejar de ser relevante cuando existe interés casacional y, sobre todo, cuando en el recurso de casación contencioso-administrativo (cuya preparación, interposición, sustanciación y decisión es, por decisión legal, insistimos, la aplicable a la impugnación de sentencias del Tribunal de Cuentas) dicho parámetro cuantitativo resulta ser absolutamente irrelevante, pues el acceso a la casación en esta jurisdicción —tras la reforma operada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio— no está en modo alguno determinado por la cuantía del procedimiento en el que se dictó la resolución que pretende recurrirse».

Creo sinceramente que la solución es la más práctica, sin embargo, a mi juicio prescinde sin justificación suficiente de la remisión que la Ley de la jurisdicción en su actual redacción, esto es, una vez desaparecido el requisito de la cuantía para los recursos de casación, mantiene a lo previsto en la Ley de Funcionamiento, sin embargo ha de reconocerse que la clave está seguramente en el quinto de los razonamientos del auto, esto es, que «Resulta difícilmente entendible, en definitiva, mantener un régimen diferenciado de acceso a la casación en relación exclusivamente al Tribunal de Cuentas», si bien no comparto las continuas referencias a la casación en los asuntos civiles, dado que la referencia al recurso de casación en materia civil, sólo suponía una remisión cuantitativa, de la que incluso se llegó a prescindir.

La tercera, si el recurso debe fundarse necesariamente en alguno de los motivos tasados establecidos en el artículo 82.1 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas;

Según el Auto «Como se sigue de la normativa aplicable al recurso de casación contencioso-administrativo —y a diferencia del régimen de *motivos* que prevé el artículo 82.1 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas— el actual recurso puede interponerse por *«cualquier infracción del ordenamiento jurídico, tanto procesal como sustantiva, o de la jurisprudencia»* (artículo 88.1 LJCA), sin que se prevean en la nueva regulación motivos tasados como los recogidos en la legislación derogada o en aquel precepto de la Ley de Funcionamiento.

La práctica totalidad de los preceptos legales que regulan la admisión o la interposición del nuevo recurso aparecen referidos a un sistema en el que los *motivos* de casación (la esencia del régimen que se deroga) carecen por completo de sustantividad o relevancia.

El modelo actual se sustenta en el *interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia*, la clave de bóveda del sistema, que resulta de todo punto incompatible con el encorsetamiento que el antiguo régimen de *motivos* implicaba y que, a nuestro juicio, no puede ser mantenido solo para el Tribunal de Cuentas so pena de mantener una regulación legal —con casi treinta años de vigencia sin modificación alguna— que, en este punto, resulta difícilmente conciliable con el régimen instaurado por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio.

A ello cabría añadir que si se optara por un sistema de *motivos de casación* no sería posible dotar de eficacia a la remisión contenida en el artículo 84.1 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas al régimen del proceso contencioso-administrativo respecto de la preparación, interposición, sustanciación y decisión del recurso de casación que ahora analizamos, pues tales actos procesales, como es sabido, ya no se sustentan en la apreciación de si concurren o no aquellos motivos, sino en la presencia en el caso de un interés casacional que haga necesario un pronunciamiento de la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

Por último, la cuarta, si los escritos de preparación, con o sin referencia a aquellos motivos, deben o no atemperarse a las exigencias contenidas en el actual artículo 89.2 LJCA, es respondida afirmando que «la respuesta a la pregunta sobre la forma, alcance y contenido de los escritos de preparación está, en parte, contestada con anterioridad: si el nuevo régimen, al que debe atemperarse la impugnación en casación de las resoluciones recurribles del Tribunal de Cuentas, exige al recurrente que fundamente con singular referencia al caso *«que concurren alguno o algunos de los supuestos que, con arreglo a los apartados 2 y 3 del artículo anterior, permiten apreciar el interés casacional objetivo y la conveniencia de un pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo»*, es obvio que el escrito de preparación de los recursos de casación frente a resoluciones del Tribunal de Cuentas debe cumplir con tal exigencia —contenida en el artículo 89.2.f) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa— porque solo de esa forma podrá entenderse que la preparación del recurso se ha efectuado —como el artículo 84.1 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas dispone— *«de conformidad con lo dispuesto en la Ley reguladora del proceso contencioso-administrativo»*.

Para concluir señalar que, la nueva regulación del recurso de casación, ha supuesto la supresión de los recursos de casación en

interés de ley y para la unificación de doctrina, con lo que las dudas que en algún momento se han planteado acerca de su aplicabilidad a la jurisdicción contable, carecen actualmente de trascendencia.

En cuanto al recurso de revisión, conviene tener en consideración que el art. 83 regula los supuestos específicos de procedencia de este recurso, en los siguientes supuestos:

1.º Si después de pronunciada la sentencia apareciesen documentos nuevos, que resultaran decisivos para adoptar los pronunciamientos de la sentencia.

2.º Cuando se descubra que en las cuentas que hayan sido objeto de la sentencia definitiva existieron errores trascendentales, omisiones de cargos importantes o cualquier otra anomalía de gran entidad.

3.º Si la sentencia hubiere recaído en virtud de documentos declarados falsos o cuya falsedad se reconociese o declarase después.

4.º Si la sentencia firme se hubiera ganado injustamente en virtud de prevaricación, cohecho, violencia u otra maquinación fraudulenta.

5.º Cuando la sentencia se funde en lo resuelto respecto a una cuestión prejudicial que posteriormente fuere contradicha por sentencia firme del orden jurisdiccional correspondiente.

Este precepto que sigue con plena vigencia, si tenemos en cuenta que el art. 102.4 LJCA, establece que el recurso de revisión en materia contable, procederá en los casos establecidos en su Ley de Funcionamiento.

Por otro lado, destacar como, el último supuesto, el recogido en el art. 83.6 LFTCU, establece que «Si los órganos de la jurisdicción contable hubieren dictado resoluciones contrarias entre sí, o con sentencias del Tribunal Supremo en materia de responsabilidad contable, respecto a los mismos litigantes u otros diferentes en idéntica situación, donde, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, se llegue a pronunciamientos distintos», con lo que los supuestos de respuestas judiciales contradictorias, tiene, en el caso del Tribunal de Cuentas, su propia vía de impugnación.

Las cuentas del cuidado

María Ángeles Durán

Catedrática de Sociología y profesora de investigación
vinculada del Consejo Superior de Investigaciones Científicas

RESUMEN

Desde el siglo XVIII, la investigación económica ha sufrido un sesgo o déficit importante, el de olvidar los recursos y costes no monetarizados. En el siglo XXI, las sociedades de demografía madura han de dedicar gran parte de sus recursos al cuidado de niños, ancianos, enfermos y población adulta sana que se produce fuera del ámbito laboral. Según el INE, el tiempo anual dedicado al trabajo no remunerado en España es un 30% mayor que el tiempo de trabajo remunerado y se reparte de modo muy desigual según género, edad y territorios. Otras fuentes reflejan disparidades aún mayores que el INE.

Los sistemas de Contabilidad Nacional tradicionales sólo utilizan indicadores de bienes y servicios que tienen precio, pero desde 1995 Naciones Unidas viene urgiendo a crear nuevos instrumentos que permitan integrar la visión de la economía monetarizada con la de la economía no monetarizada. Sólo así se logrará una visión realista de la economía y podrán adoptarse políticas públicas que no perjudiquen a los sectores de población invisibilizados.

Este estudio utiliza fuentes del Banco de España (Encuesta financiera de las familias), Instituto Nacional de Estadística (Encuestas de uso del tiempo), Ministerio de Trabajo (salario mínimo) y otras fuentes para ofrecer una imagen pionera e innovadora sobre la economía española y el papel central del cuidado en su doble dimensión de recurso y coste social.

PALABRAS CLAVE: medición, cuidado, trabajo no monetarizado, Contabilidad Nacional, Naciones Unidas.

ABSTRACT

Since the eighteenth century, economic research has suffered a major bias or deficit, that of forgetting resources and non-monetarized costs. In the 21st century,

mature demographic societies need to dedicate a large part of their resources to the care of children, the elderly, the sick and the healthy adult population that occurs outside the labour market. According to the INE, the annual time devoted to unpaid work in Spain is 30% greater than the time of paid work and it is distributed in a very unequal way according to gender, age and territories. Other sources reflect disparities even greater than the INE.

The traditional National Accounting systems only use indicators of goods and services that have a price, but since 1995 the United Nations has been urging to create new instruments that allow integrating the vision of the monetarized economy with that of the non-monetarized economy. Only in this way will a realistic vision of the economy be achieved and public policies that do not harm economically invisible sectors of the population can be adopted.

This study uses sources from the Bank of Spain (Financial Survey of Families), National Institute of Statistics (Time Use Surveys), Ministry of Labour (minimum wage) and other sources to offer a pioneering and innovative image of the Spanish economy and the central role of care in its double dimension of resource and social cost.

KEY WORDS: *measurement, care, non-monetarized work, National Accounts, United Nations.*

1. BAJO LA SOMBRA DE LOS PADRES FUNDADORES

La ciencia económica moderna tiene sus orígenes en la Filosofía y la Moral.¹ La invención del término economía se atribuye al historiador y filósofo Jenofonte, que la utilizó hace dos mil quinientos años en su obra *El Económico* (Oykonomicos) para analizar la creación de riqueza en los hogares y la división del trabajo entre hombres y mujeres. El papel de fundador de la economía como ciencia moderna se reconoce generalmente a Adam Smith, filósofo y profesor de Filosofía Moral en Glasgow, por su obra «*La Riqueza de las Naciones*» (1776). En realidad, el título era más filosófico, «*Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*». Entre Jenofonte y Adam Smith, la diferencia de contenidos es enorme, pero a ambos les preocupaban algunos temas comunes: cómo se genera la riqueza, cómo se distribuye y qué formas de riqueza son lícitas. Eran los mismos temas que habían preocupado a uno de los más brillantes humanistas del Siglo de Oro español, el filósofo, literato y moralista Luis de León en su obra «*La perfecta casada*» (1593),

¹ Parte de este texto se expuso por primera vez el 5 octubre 2017 en el Tribunal de Cuentas, en Madrid, en una conferencia titulada «*Las cuentas del cuidado*». Agradezco el estímulo y las sugerencias recibidas en el diálogo posterior a la exposición. Forma parte de un amplio proyecto de investigación titulado «*La riqueza invisible del cuidado*», cuyos principales resultados se publicarán próximamente por la Universidad de Valencia.

prácticamente desconocida por los historiadores del pensamiento económico. Sin embargo, bajo su ropaje literario y moral, esta obra es el mejor exponente de una teoría del origen de la riqueza (los hogares y la agricultura), justificadora de una forma extrema de división del trabajo entre mujeres y hombres. Su eficacia como adoctrinadora de costumbres llegó en España hasta bien entrado el siglo XX y hay que agradecer a Luis de León que, al menos, la arropara con bellas palabras y con un juicio menos denigrante que el de la mayoría de sus coetáneos (y muchos pensadores posteriores, incluso algunos actuales) sobre la capacidad intelectual y moral de las mujeres (Durán, 1982). Mientras otros pensadores daban tan por natural, y por tanto inmodificable, la división del trabajo entre hombres y mujeres que ni siquiera la formalizaban, al menos Luis de León dejó por escrito sus argumentos.

La razón por la que Adam Smith encabeza estas páginas sobre la visión económica del cuidado es por la enorme influencia que tuvieron después algunas de sus ideas. Entre otras, la de que la riqueza la produce la división del trabajo y la ampliación del mercado. Es suyo el famoso ejemplo de la fábrica de alfileres, en que una pequeña estructura industrial (la aplicación de la tecnología) y el esfuerzo coordinado de diez trabajadores especializados logra multiplicar por más de mil la producción diaria per cápita de cada uno de los obreros. También es suya, aunque solo lo expone de pasada, la metáfora archiutilizada de *«la mano invisible» del mercado*, en la que asegura que en condiciones de paz es el más eficiente de los reguladores y el que más favorece la prosperidad individual y colectiva. Nadie discute a Adam Smith el mérito de haber sido un observador sagaz de la economía británica en los inicios de la industrialización y en un momento de transición de los imperios coloniales hacia nuevas formas de organización económica. Son infinidad los estudios sobre su obra, especialmente desde las orientaciones liberales. Como señala Rodríguez Braun (2011), fue suficientemente inteligente y complejo como para incluir entre sus reflexiones la insuficiencia del Estado para atender a los asuntos que ningún empresario estaría interesado en asumir porque no producen beneficios, la condición previa de la paz social y un relativo sentimiento colectivo de justicia para que se desplieguen las virtudes del libre mercado y la competencia².

² En su discurso son constantes las referencias históricas y a otras experiencias distintas a la británica. Dicho sea de paso, no pierde oportunidad para descalificar con duras palabras a los antiguos imperios español y portugués, mientras usa el terciopelo para referirse al propio y a sus relaciones con los «salvajes desnudos».

Consideró que sólo es productivo el trabajo que se aplica a la producción de mercancías para aumentar su valor y recuperarlo con creces al final del proceso. Llamó improductiva a la producción de servicios y esta idea de la «*improductividad*» ha calado el imaginario colectivo más allá de lo que el propio Smith quiso decir, afectando al descrédito del trabajo de las mujeres en mayor medida que al de los hombres; su ejemplo más citado es el del sirviente, pero incluye en la misma categoría «algunas de las profesiones más respetables, como jueces» y algunas de las menos respetables, como bufón. No dijo que fueran inútiles, sino que consumen riqueza generada por las actividades productivas, y que si su número es desproporcionadamente alto no podrá prosperar la economía del país ni la del individuo que contrate este tipo de trabajadores, porque no generará capital.

Aunque no se atrevió a proponer una ratio concreta, Smith estimaba que los salarios de los obreros no podían estar por debajo de lo imprescindible para mantener tanto al trabajador como a sus hijos y a la esposa que los cría y atiende; y puesto que «de cada cuatro niños suelen morir dos», habría que considerar un salario suficiente para todos ellos.

Junto a Adam Smith, François Quesnay es el otro nombre clave en los orígenes de la *no-economía* del cuidado. Quesnay fue un polifacético enciclopedista del siglo XVIII. Francés, médico cirujano de profesión y familiarizado con la interpretación del cuerpo como un todo en el que los fluidos circulan permanentemente, llevó este bagaje a la teoría económica. Hoy en día quedan muy pocos defensores del fisiocratismo, una teoría exitosa de su época según la cual solo la tierra y su cultivo producían realmente riqueza; pero en cambio su *Tableau Economique* (1758) es generalmente reconocido como el principal embrión de la Contabilidad Nacional. A Quesnay hay que agradecerle su intento pionero de formalizar las relaciones entre productores y consumidores en un esquema de conjunto que establece los intercambios de todos los actores entre sí. Si Smith construye una teoría ligando observaciones y palabras, Quesnay encadena con números las palabras observadas. Su intento sigue atrayendo a los científicos sociales de todos los campos, una fascinación intelectual que es heredera de la que en su día ejercieron los pitagóricos; una aspiración a la síntesis de conceptos que vinculan las métricas refinadas y los guarismos indescifrables para el profano. A pesar de las críticas a esta obra, centradas en la debilidad de la contrastación empírica de los flujos entre unos y otros sujetos, su propósito tuvo un enorme éxito. Después de dos siglos

de modificaciones y perfeccionamientos, su heredera principal es el tipo de Contabilidad Nacional que hoy elaboran prácticamente todos los países. Cuando existen condiciones técnicas suficientes, se aplica también a regiones o ciudades y, además de los informes anuales, se realizan avances con periodicidad trimestral. Pero el progreso en los modelos y en las formalizaciones apenas alcanza a lo que queda fuera de la malla de integración. Al contrario, cuanto más intenso es el haz de luz del foco principal, más oscura se hace la sombra alrededor³.

2. LAS NARRATIVAS ECONÓMICAS Y LA CONTABILIDAD NACIONAL: PROTAGONISTAS, ACTORES SECUNDARIOS, PAISAJE DE FONDO

Las cuentas satélites son instrumentos para integrar en la Contabilidad Nacional los sectores productivos que no encajan bien con el resto del sistema contable. En los años treinta Kuznets propuso la extensión de las materias incluidas en la Contabilidad Nacional, lo que hicieron Nordhaus y Tobin en los años setenta. Al añadir el «nonmarket work» y algunos otros campos, el Producto Interior Bruto se duplicó. Los análisis críticos y las propuestas de amplificación continuaron en los setenta, ochenta y noventa (Durán, 1975; Jorgenson and Franmen 1989, Kendrick 1976, Eisner 1988). Entre otros campos, propusieron incluir las inversiones en capital humano. Como resultado de estas innovaciones, muy apoyadas por los movimientos de mujeres, han comenzado a popularizarse nuevos marcos de interpretación de las economías nacionales llamados los «*marcos extendidos*», que incluyen el trabajo no remunerado en los hogares, generalmente en forma de cuentas satélites. Las cuentas satélites son meras constataciones de flujos entre sectores económicos, pero no plantean ninguna crítica política al proceso mismo de distribución. La incorporación masiva de las mujeres a la enseñanza superior ha traído consigo la posibilidad de emergencia de un pensamiento sistemático y crítico sobre los efectos secundarios de la contabilidad nacional, que ha sintetizado magníficamente Folbre en un reciente trabajo para la OECD (2015).

³ Quiero reconocer, aunque no recuerdo su nombre, la deuda con el estadístico marroquí a quien escuché esta idea por primera vez. Fue en un seminario internacional del PNUD en Rabat, convocado por United Nations Research Institute for Social Development y dirigido por Westendorff and Ghai, en el año 1991. Dijo, literalmente: «*Las estadísticas son como la luz: crean las sombras*».

Para algunos analistas, el trabajo doméstico tenderá a desaparecer porque será absorbido por el mercado. Bridgman y otros (Bridgman et al. 2012) concluyen que en Estados Unidos el trabajo no remunerado de los hogares se mantuvo estable durante las crisis económicas, mientras la tendencia general fue una reducción considerable del tiempo dedicado por las mujeres al trabajo doméstico (descenso de 40 a 26 horas semanales entre 1965 y 2010) debido a su incorporación al mercado laboral, no compensado por el débil aumento (de 14 a 17 horas semanales) en la dedicación de los varones. Sin embargo, la mayoría de las encuestas de uso del tiempo son poco útiles para medir los cambios en la producción porque no miden simultáneamente la densificación ni la utilización de tecnologías mecánicas u organizativas que mejoren la productividad.

La disminución del tiempo de trabajo doméstico, en contra de lo que algunos analistas sostienen, no se ha producido en todos los países durante las crisis de empleo, ni es una tendencia que pueda mantenerse a largo plazo, ni su valor relativo respecto al PIB decrecerá. Por ejemplo, según la Office for National Statistics, en Gran Bretaña la proporción de la producción doméstica respecto al PIB ha pasado del 52,2% en 2005 al 56,1% en 2014 (Webber, Payne, Mallett y Weedon, 2016). Para España, la carencia de frecuentes y buenas fuentes de datos no permite un seguimiento inmediato del efecto de las crisis sobre el trabajo no remunerado, pero las encuestas de EUSTAT han mostrado que la tendencia a la disminución del trabajo no remunerado tiene interrupciones. Es interesante la polémica sobre si las mujeres se trasladan al sector extradoméstico porque la productividad del trabajo de los hogares ha mejorado y las libera de tareas previas, o si lo hacen porque mejora la productividad del sector extradoméstico y supera la de los hogares.

El traslado masivo de trabajo no remunerado a los sectores de la economía monetarizados provoca una impresión ficticia de crecimiento, de la que hay que descontar el valor del trabajo no remunerado que se deja de hacer. Como los salarios extradomésticos son más altos que los domésticos y el valor equivalente que se concede al trabajo no remunerado en los hogares, la tasa de crecimiento es real, pero menor de la estimada si no se tiene en cuenta la disminución del volumen del trabajo en los hogares.

A efectos de comparación con el PIB, los cambios principales no se deben al volumen del trabajo, porque este permanece moderadamente estable y es además relativamente homogéneo entre to-

das las clases sociales. Lo que realmente puede introducir grandes y muy rápidas alteraciones en el valor del trabajo no remunerado son los precios sombra atribuidos, ya que estos, si se toman como referencia los trabajadores domésticos remunerados, son fijados por las leyes laborales (condiciones de trabajo, salarios, seguridad social, etc.) y no por el mercado.

La producción de los hogares suele medirse por el tiempo dedicado, y no por los servicios producidos. Aunque la mejora en la disponibilidad y calidad de utillaje doméstico (electrodomésticos, etc.) haya incidido en la mejor de la productividad, lo que realmente ha condicionado la reducción del tiempo de trabajo no remunerado en los hogares es la reducción del número de niños por hogar. A corto plazo, la reducción de la natalidad reduce la cantidad de tiempo necesario para el cuidado de los hijos en los hogares; pero a largo plazo significa un aumento proporcional de la necesidad de cuidado para personas mayores y dependientes. En España, el envejecimiento se ha producido al mismo tiempo que *la independización domiciliaria* de los mayores. El tamaño de los hogares se ha reducido drásticamente, pero el número de hogares ha aumentado y la productividad media de cada hogar es más baja en los hogares de pequeño tamaño que en los hogares de familias numerosas (coste marginal decreciente en la producción de servicios).

Volviendo a la polémica sobre la productividad de los servicios de cuidado en los hogares y en el sector extradoméstico, efectivamente en algunos tipos de servicio la productividad extradoméstica de similar o mejor calidad puede superar a la de los hogares (cuidado de niños en guarderías y colegios durante las horas lectivas), pero en otros no lo es. La diferencia básica es que las condiciones de trabajo en los empleos extradomésticos están mínimamente garantizadas por ley, lo que no sucede en los hogares. Es esta situación relativa de poder o fragilidad lo que empuja a los trabajadores a trasladarse al sector extradoméstico, y no la productividad real de su trabajo.

Aunque no se perciba a primera vista, las Cuentas Nacionales son prodigios de la narrativa económica. Identifican algunos sujetos como protagonistas y dejan a otros reducidos a papeles insignificantes; eligen los tipos de actividades que vale la pena observar y marcan los escenarios territoriales (cada vez más imprecisos por globalizados. Cada migrante traslada consigo una fuerte inversión en cuidado no remunerado durante su infancia, que cede al país de destino) y temporales (generalmente a solo un año de plazo, lo

que casi incapacita el análisis de las transacciones intergeneracionales de cuidado) en que se sitúa la acción, como si fueran paisajes de fondo. Lo que no se identifica, no existe. Por ejemplo, la educación solo tiene en cuenta el coste de matrículas o salarios, pero no el tiempo invertido por cada estudiante y el tiempo de apoyo familiar que recibe durante su escolarización. Los ejercicios contables son textos repletos de guarismos, sin apenas concesión a las palabras, pero tanto la Contabilidad Nacional como las memorias o presupuestos de cualquier institución son narraciones de hechos unidos por una trama, en las que los datos finales equivalen al desenlace. (Duran, 2012a, 2011, 2008, 2006, 2004, 2001, 2000, 1997, 1995).

Una vez seleccionados los protagonistas, la narración selecciona qué flujos se ponen bajo observación y cuáles no; y sólo entonces, pero no antes, se habilitan y perfeccionan las técnicas de búsqueda de información, de tratamiento de datos, de publicaciones, de divulgación y contraste. Se unifica la unidad de cuenta en forma de moneda, salvo raras estimaciones de algunos bienes autoconsumidos que no pasan por mercado. Los acuerdos entre expertos se celebran generalmente bajo el patrocinio de entidades que marcan su preferencia narrativa, lo que desean que sea reflejado y lo que no. Los acuerdos se recogen en documentos consensuados, una especie de jurisprudencia pactada que obliga a los expertos, y que en el caso de la Contabilidad Nacional ha generado un texto que ya sobrepasa las mil páginas. La introducción de cambios en las series estadísticas es muy costosa, dificulta el análisis comparado. De ahí que la inercia del propio sistema de investigación, homogeneizado a nivel mundial, sea muy difícil de superar. La invisibilización de parte de los recursos y de los costes no es azarosa ni neutral, responde a unas posiciones ideológicas previas de las que frecuentemente no son conscientes los especialistas.

La mayor debilidad de la economía del cuidado y su difícil encaje en la arquitectura de la Contabilidad Nacional tal como hoy la conocemos es que la Contabilidad Nacional se ciñe a los bienes y servicios que tienen precio, pero la mayor parte de los servicios que mantienen las condiciones básicas del bienestar se producen en los hogares y carecen de precio. También se producen en los hogares la mayoría de los servicios de atención directa durante las enfermedades y discapacidades, como han puesto de relieve en las últimas décadas numerosos estudios sobre uso del tiempo, discapacidad, atención en enfermedades leves, urgencias, rehabilitación y aplicación de terapias prescritas por las instituciones sanitarias. El cuidado es una formidable fuente de recursos invisibles, no incorpora-

dos al análisis económico micro ni macro, que también ha de verse como un coste para los hogares y para las personas que asumen dentro de los hogares la función del cuidado, que mayoritariamente son mujeres. Con el envejecimiento y el aumento de las enfermedades crónicas, este olvido tiene cada vez consecuencias más graves, tanto conceptuales como de aplicación política.

¿Quiere eso decir que hay que dejar de lado la investigación sobre los recursos no monetarizados, o que el cuidado no tiene interés macroeconómico? No, lo único que quiere decir es que con perspectivas tan sesgadas y restrictivas de cuáles son los recursos que hay que observar, nunca se logrará una buena visión del conjunto y por tanto es necesaria una ampliación de la perspectiva.

Algunos grupos de investigación en economía asumen la variabilidad del análisis según la perspectiva empleada. Por ejemplo, estudios recientes de Oliva y otros economistas de sociología de la salud (2008, 2015) reflejan una apertura conceptual, al señalar que la elección del punto de vista condiciona el tipo de costes y resultados a considerar. Si se elige la perspectiva del financiador sanitario, se incluyen todos los recursos sanitarios, pero no se consideran relevantes otros recursos empleados o perdidos, como las pérdidas laborales o los servicios sociales. Si se elige la perspectiva del financiador público, se tienen en cuenta todos los recursos invertidos por presupuestos públicos, pero no los restantes. Esto no sólo se aplica a los expertos, sino a las ideas de la gente común sobre a qué tienen derecho y quién debe financiar sus tratamientos.

Cuando la perspectiva es la del proveedor, por ejemplo una compañía aseguradora o un hospital, son irrelevantes los costes no sanitarios y los sanitarios que proveen otras instituciones. También son importantes las perspectivas territoriales, por ejemplo entre Comunidades Autónomas o entre entidades regionales y locales. Todos los enfermos conocen la angustia de no saber quién se hará cargo del coste de sus tratamientos, y el peloteo entre instituciones para deshacerse de los enfermos cuyo tratamiento es costoso o carecen de recursos para pagarlo. Bajo esta perspectiva se diseñan las campañas publicitarias, tanto de la sanidad pública como de la privada, especialmente de esta última, para atraer clientela que ofrezca una excelente rentabilidad económica o económico-política. La perspectiva del paciente y su familia no puede analizarse con los criterios del paradigma centrado en los precios, dominante en economía, y requiere paradigmas nuevos para su análisis. Finalmente, desde la perspectiva de la sociedad deberían tenerse en

cuenta todos los recursos empleados o perdidos. Por ser corrientes teóricas que a menudo proporcionan base científica a las reclamaciones o reivindicaciones de grupos sociales, tienen trascendencia inmediata para las políticas sanitarias. En ellas, la frontera entre economía y sociología es tan difícil de trazar como lo fue en los orígenes de ambas disciplinas.

3. LOS PRECIOS SOMBRA Y LA PRODUCTIVIDAD DEL CUIDADO

3.1. El carácter técnico/político de la elección de salario sombra

Un salario sombra es el precio que se pone a un trabajo que carece de precio estable en el mercado laboral. En el año 1995, la Conferencia de la Mujer de Naciones Unidas introdujo una innovación de gran calibre, que fue aprobada por todos los países asistentes, o sea, la práctica totalidad de los países del mundo. Consistía en la inclusión de los tiempos de trabajo no remunerado de los hogares, mayoritariamente realizados por mujeres, en el marco del análisis macro económico. Cumplía así una reivindicación muy generalizada de los movimientos sociales de mujeres, pero también una exigencia meramente intelectual para la mejor comprensión de las economías nacionales y mundial. Para ello se propuso una innovación importante en el campo estadístico, que por una parte habría de desagregar por género todas las estadísticas y por otra generar nuevos instrumentos de medición, especialmente las encuestas de uso del tiempo. Desde entonces, aunque con cierta lentitud, han ido desarrollándose las encuestas de uso del tiempo y mejorando el grado de desagregación en todo tipo de fuentes estadísticas y registros.

Las nuevas fuentes estadísticas han permitido conocer con cierto grado de aproximación el tiempo dedicado al cuidado de los enfermos dentro de los hogares o por personal voluntario, pero no se realizan de modo frecuente ni periódico, y tampoco tienen un nivel de desagregación tan grande como para distinguir entre el cuidado a niños o a enfermos crónicos y otros tipos de personas adultas dependientes. También ha favorecido los análisis que tratan de establecer un precio sombra para estas actividades.

Así como la estimación de los tiempos del cuidado es un desafío fundamentalmente técnico, la decisión sobre el precio sombra del cuidado tiene más de política que de técnica. El mercado de trabajo nunca se desarrolla en competencia perfecta sino que está condicionado por numerosas rigideces, entre otras el cierre del mercado

a inmigrantes que carecen de permiso de trabajo en el país. Si el mercado laboral en su conjunto no funciona como una competencia perfecta, menos aún el trabajo que se produce dentro de los hogares, en el que el criterio principal no es el beneficio esperado por el intercambio sino la obligatoriedad moral y la ausencia real de alternativas. De modo que el intento de poner un precio al trabajo no remunerado, o en otros casos al llamado trabajo informal o no realizado por profesionales sanitarios, se bifurca en dos objetivos diferentes: el primero tiene un carácter principalmente *retórico*, ya que se trata de estimar el valor de lo producido fuera del mercado con la finalidad principal *de otorgar reconocimiento* a quienes desempeñan esas tareas. El segundo no tiene esta finalidad política o sociológica sino una *finalidad práctica*, que es conocer anticipadamente el *coste o ahorro real que supondría para las Administraciones Públicas hacerse cargo o deshacerse de parte de la carga del cuidado* que en el momento actual desempeñan los hogares. O a la inversa.

3.2. Opciones

El precio sombra propuesto por los analistas varía considerablemente, sin que la adopción de uno u otro responda solamente a criterios técnicos. Para satisfacer el primer motivo señalado, Eurostat ha hecho la *propuesta, muy discutible*, de que se aplique *el mismo valor que al trabajo de los empleados de hogar generalistas*, por considerar que cumple funciones similares. También aconseja Eurostat que se descomponga el trabajo de los hogares en distintas actividades, se busque un precio para cada una de estas actividades en el mercado laboral, se estime qué proporción se dedica a cada actividad, y se pondere para hallar un precio medio. En los análisis más sofisticados, se incluye también el consumo de capital fijo y otros componentes aún más difíciles de estimar. En definitiva, es un procedimiento laborioso, para el que no siempre están disponibles las estadísticas, y que consume demasiadas energías y recursos en el proceso de investigación, por comparación con los resultados finalmente obtenidos. De ahí que, frecuentemente, los analistas se limiten a otorgar a todo el trabajo del hogar un solo valor, coincidente con el salario medio de los empleados de hogar o, si no existen datos para ello, el salario mínimo interprofesional, aunque tampoco este último existe en todos los países ni cubre a todos los trabajadores. La *ventaja de este indicador, no obstante, es que es muy claro, fácilmente accesible, periódico, poco costoso de hallar*, puede ser utilizado por cualquier analista y sirve de base para la comparación con otros precios del trabajo en el mercado nacional o internacional.

Para España, la única fuente que es una referencia indudable es *el salario mínimo interprofesional*, que en el año 2017 es de 707,60€ en 14 pagas, o su equivalente anual de 9.906,40 euros. Tras algunos años ralentizado, en este año ha subido un 8% respecto al anterior. Los sindicatos han realizado numerosas comunicaciones para llamar la atención sobre esta subida, con el fin de evitar que se contraten trabajadores por cifras inferiores. Hay que distinguir entre trabajadores por contrata a través de las empresas intermediarias que pueda contratar la Administración Pública mediante la descentralización de servicios, y trabajadores contratados directamente por los hogares.

Salvo en zonas de elevado paro, los hogares suelen pagar por encima de los mínimos legales. También hay que distinguir entre las contrataciones por horas sueltas y las contrataciones por media jornada o jornada completa, siendo más alto el salario en las contrataciones por horas sueltas o en jornadas muy reducidas. Por ejemplo, según una descarga en internet⁴ para comprobar los precios recomendados por las agencias privadas de colocación en la actualidad, se recomendaba para jornada completa entre 600 y 900 euros, para media jornada entre 300 y 500 y para contratación por horas entre 7 y 12 euros, destacando que los ajustes según localidad son muy variables. El trabajo por las noches y durante los fines de semana suele remunerarse entre un 20% y un 30% más alto (Las webs no están actualizadas, porque las agencias nunca recomiendan salarios inferiores al legal, y en este caso el límite mínimo de la jornada completa está por debajo del correspondiente al del 2017). Varios blogs y páginas web citan cifras similares.

Otra posibilidad para fijar el salario sombra es utilizar el salario medio, que según el INE para el año 2014 fue de 15,7 euros por hora trabajada. En 2008 fue de 14,3 euros. Respecto a los salarios medios en la Unión Europea, en la zona euro, es aproximadamente un 25-27% inferior. El inconveniente de este indicador es que la fuente utilizada (Encuesta de Estructura Salarial) solo recoge datos de establecimientos y trabajadores del Régimen General, y no refleja los salarios de los empleados por los hogares. (INE, Encuesta de Estructural Salarial, Nota metodológica, consulta 28 febrero 2017.)

Otros indicadores posibles para hallar el precio sombra son *el salario medio en la rama de cuidados personales*, (que en la clasificación

⁴ Consulta 21 de febrero del 2017.

de la COICOP agrupa principalmente a los trabajadores de peluquería y estética), los *salarios medios en el sistema de Protección Social*, o los del *sector sanitario público, privado o total*. Otros analistas proponen utilizar el salario medio de *todos los trabajadores asalariados* sea cual sea su rama de producción, o los *ingresos medios de todos los trabajadores, incluyendo tanto los asalariados como los autónomos y empresarios*. No faltan análisis a partir de *encuestas en las que se pregunta a los entrevistados cuánto costaría sustituirles en su trabajo doméstico por trabajadores contratados*; en estos casos lo habitual es que las respuestas se refieran a salarios netos, y los entrevistados olvidan incluir los pagos por impuestos o seguridad social.

Cuando el objetivo de la estimación es prever los costes de un traspaso entre el sector hogares y las Administraciones Públicas o entre ambos y el mercado, se plantea el problema de que el trabajo se transforma al cambiar de ámbito. Para comenzar, los indicadores sobre salarios en el trabajo doméstico son de escasa calidad, ya que es un sector en que resulta predominante la jornada reducida y el trabajo sumergido que no cotiza a la seguridad social; los salarios reales son más altos que los mínimos legales, pero el nivel de sindicación es muy bajo. Cuando los Ayuntamientos que tienen transferidas las funciones de servicios sociales organizan actividades de cuidado sustitutivas o complementarias a las de los hogares, *el trabajo ha de ejecutarse en condiciones de plena formalidad, han de pagar los impuestos y la seguridad social. Los trabajadores se sindicalizan fácilmente, pueden desarrollar relaciones antagónicas frente a un empleador único y adquieren una capacidad de negociación mucho mayor que en los hogares*. A veces, también adquieren una capacitación profesional de la que antes carecían, pero el aumento de sus salarios tiene poco que ver con el aumento en la productividad de su trabajo, se debe sobre todo a su mejor capacidad de negociación.

Por ello, la mejor vía para prever los costes reales de sustitución por las Administraciones Públicas es analizar los precios efectivamente pagados a los cuidadores por los servicios sociales de los Ayuntamientos por hora trabajada. A diferencia del salario mínimo interprofesional, que es común a todo el Estado, en las contrataciones de estos servicios hay grandes diferencias regionales, que dependen de las alternativas que el mercado laboral local ofrezca a los potenciales cuidadores en otros sectores productivos. En los Ayuntamientos ricos, con escasa población inmigrante y bajo nivel de paro, los precios son más altos. *En el año 2016 los precios se movieron en un rango muy amplio, entre los 12 y los 30 euros por hora*. No es lo que reciben los trabajadores como salario neto, sino lo que cuesta

al Ayuntamiento cada hora de trabajo de cuidado efectivamente desempeñada en los hogares por los asalariados financiados por el Ayuntamiento. Generalmente los Ayuntamientos externalizan este servicio a través de contratadas y subcontratadas.

Para España, los investigadores del INE habían estimado el salario sombra para las actividades de cuidado en 2003 en 4,33 euros/horas (Casero y Angulo, 2008), pero para 2010 la estimaron en 8,09 euros/hora (Angulo y Hernández, 2016). Otros investigadores, como Oliva y Osuna (2009), fijaron el salario sombra de los cuidadores de discapacitados en 2008 entre 7,67 y 12,71 euros/hora. Según la categoría laboral elegida como equivalente al cuidado no remunerado, en el año 2008 los precios de sustitución variaban entre 6 euros/hora y 51,9 euros/hora (Durán, 2008a)⁵. En 2016, con datos de la encuesta de Coste Laboral, que solo se refiere a un sector del mercado laboral, las diferencias salariales entre sectores tenían un rango de 270%. Por hora efectiva, el coste salarial variaba entre 19,48 y 8,33 euros/hora, una diferencia del 230%. Si se comparan con el salario mínimo legal de los empleados de hogar para 2017 (5,54 euros/hora), la diferencia es del 351%. Las horas pactadas (categorías de la B a la S) en 2016 fueron 168,6 a tiempo completo, 91,8 a tiempo parcial y 150,9 a ambos.

La media de horas trabajadas habitualmente a la semana por el conjunto de los trabajadores es 37,7 horas, correspondiendo a las mujeres 34,7 horas y a los varones 40,4 horas. *Las mujeres que trabajan en el sector de los hogares tienen una jornada semanal media del 73% respecto a la del conjunto de las mujeres y de un 67% respecto al conjunto de los trabajadores.* No se han publicado datos desagregados para los hogares, pero en el conjunto de los trabajadores hay una proporción importante que desearía trabajar más horas de las que habitualmente trabaja: 12,3% del total, 9,6% de los varones, 15,5% de las mujeres. También hay un 3,4%, casi idéntico para hombres y mujeres, que desearía trabajar menos horas de las que trabaja. Los tiempos perdidos en desplazamientos repercuten en mayor pro-

⁵ La categoría más baja del mercado = 6 euros/hora; media de los asalariados de toda la economía* = 17,4 euros/hora; media de los asalariados a tiempo completo del sector sanidad y servicios sociales para el mercado* = 16,3 euros/hora; idem, para el sector de no mercado = 22,8 euros/hora; y idem, para los no asalariados, del sector de no mercado = 51,9 euros/hora. // *Se estima en 1.500 el número promedio de horas anuales trabajadas a tiempo completo y se toma la remuneración total a asalariados y el número de empleos a tiempo completo registrados por la Contabilidad Nacional.

porción sobre una jornada reducida que sobre una jornada normal, y los tiempos de gestión son también proporcionalmente más costosos para las jornadas parciales que para las completas.

En definitiva, los costes totales de sustitución del trabajo no remunerado de los hogares dependen principalmente del volumen de horas a sustituir y del precio asignado a la hora de trabajo. Según se trate de horas trabajadas netas o de horas contratadas, y según que *el salario sombra* se haga corresponder con el nivel más bajo del mercado o con el nivel de los trabajadores no asalariados del sector sanitario de no-mercado, el precio *varía en un rango entre 1 y 8,6 veces más alto*. *En la práctica, la variación es aún mayor puesto que cabe la posibilidad real de contratar trabajadores por debajo del salario legalmente establecido*.

Cualquier cómputo del coste de sustitución o del valor de los servicios producidos tiene que resolver previamente la cuestión del salario sombra que elige, y esta opción marcará de modo esencial los resultados. No se dirime solamente con criterios técnicos, sino también con criterios políticos. La mayoría de las estimaciones realizadas otorgan un valor muy bajo al trabajo del cuidado, el de la escala laboral más baja del mercado, pero esta opción conlleva grandes problemas si se trata de convertirla en una guía para la toma de decisiones en el sector público. Algunos analistas tienen en consideración que gran parte del trabajo lo realizan mujeres, por lo que prefieren aplicar índices referidos a la mano de obra femenina. E inmigrantes o jubilados sin derecho al empleo, por lo que reducen los indicadores del conjunto de trabajadores hasta un 60%.

Para evitar las consecuencias de una estimación excesivamente baja hay que tener *en cuenta el coste de oportunidad y asimismo las disposiciones del código civil en materia de igualdad dentro del matrimonio*. *El Código Civil otorga a ambos cónyuges la mitad del valor de lo producido durante el tiempo en que exista la sociedad conyugal, con independencia de la actividad profesional de los cónyuges. Si se tienen en cuenta estos dos criterios, el indicador más eficaz no es el de asignar el precio de un empleado de hogar, sino el salario medio para el conjunto de la población. Según EUROSTAT, en 2014 fue 15,7 euros/hora*. También es digno de tener en cuenta el indicador de la mediana (la mitad de los trabajadores ganan por encima y la otra mitad por debajo de esta cifra), que según EUROSTAT en 2014 fue de 9,83 euros.

Una vez *aceptado que se tendrán en cuenta el salario mínimo, la media y la mediana* del trabajo asalariado, queda por decidir la pon-

deración de cada uno de ellos. Para algunos propósitos es más adecuada una ponderación que otra. Si se trata de usar un solo conversor, el más fácil y útil es el del precio medio del trabajo en el mercado laboral.

No obstante, aunque se apliquen estos indicadores, seguirá sin resolverse el problema del coste de oportunidad para los receptores de demandas de cuidados cuyas oportunidades laborales estén muy por encima de la media, porque les parecerá muy bajo, mientras a los analistas les seguirá pareciendo un precio excesivamente alto, aunque sólo sea virtual, para sustituir a quienes de grado o por fuerza ya están fuera del mercado laboral.

Asimismo, *seguirá sin resolverse el problema de la existencia real de un mercado nacional sumergido de trabajo, y de un mercado internacional potencial en el que los trabajadores de países con salarios muy inferiores a los de España presionan, a menudo incluso con riesgo de perder la vida en el intento, para ocupar puestos de trabajo en el mercado laboral español, aunque sea por debajo de lo establecido por las leyes laborales.* Un informe con encuestas realizado por Gallup en 135 países, presentado en noviembre de 2009 en el Foro Global de Migración y Desarrollo celebrado en Atenas bajo el auspicio de las Naciones Unidas, concluyó que *el 16% de la población mundial desea migrar definitivamente a otro país.* España ocupaba en aquella fecha el quinto lugar mundial como destino preferido de los potenciales migrantes, lo que *equivalía a una previsión de 35 millones de inmigrantes potenciales a corto y medio plazo.* Como consecuencia de la crisis de empleo en España, es posible que esta cifra fuera hoy algo inferior si se repitiera el estudio, pero las diferencias de renta entre países siguen manteniéndose muy elevadas y otros países de donde podrían proceder los inmigrantes han empeorado su propia situación en este periodo, por lo que no es probable que el número de inmigrantes potenciales se haya reducido considerablemente.

El cuidado ya no se resuelve en el marco de la sociedad y la economía española, sino en el marco de las migraciones y la economía global.

4. LA DEMANDA INSOLVENTE

Todo sistema económico tiene que garantizar suficiente número de personas que trabajen. Tal vez llegue un día en que quienes trabajan sean robots o drones, pero por ahora para trabajar ha-

cen faltan personas, y para cuidar también. Quizá no tantas como hoy para algún tipo de industrias, pero seguirán haciendo falta personas, y estas personas solo producen para el mercado entre los 15 y los 65 años, y solo los que están fuertes y sanos. Pero si suponemos que la esperanza de vida sea de 90 años (cada año aumenta en tres meses y medio la esperanza de vida según el último estudio del Centro de Estudios Demográficos de Barcelona y ya estamos empezando a pensar en una población que llegará a los 120 años. No es un horizonte próximo pero sí posible) y suponemos que se comienza a trabajar a los 15 (en España es hacia los 22) y que sólo se trabaja remuneradamente hasta los 65; si esas condiciones se cumplieran, en cada ciclo de vida se estaría produciendo para el mercado solamente durante 45 años. Si vivimos 90 años, sería la mitad: ¿quién cubre nuestros gastos durante los años que no estamos trabajando remuneradamente para el mercado de trabajo?

Durante los 45 años que trabajamos remuneradamente, tendremos que ahorrar para cubrir los 45 años que estaremos fuera del mercado. Da igual que lo ahorremos voluntaria e individualmente o que se lo apropie el Estado a través de impuestos y cotizaciones a la Seguridad Social, reservándolo en una *hucha* pública. En 45 años tenemos que producir y ganar suficiente como para mantenernos durante los otros 45 años.

Cada sociedad necesita forzosamente que alguien cuide porque los ancianos, enfermos y niños no pueden cuidarse a sí mismos. Según las encuestas de uso del tiempo, actualmente el 80% del cuidado lo hacen las mujeres. La cuestión que importa es si lo hacen en buenas condiciones, o en condiciones poco deseables. Hasta hace pocos años eran los niños quienes consumían la mayor parte de tiempo de cuidado. Pero actualmente empieza a haber un nuevo tipo de maternidad que es la maternidad inversa, la maternofiliabilidad o filiomaternidad. Es la de la hija (a veces también el hijo, pero sobre todo la hija) que cuida a su madre y su padre en la fase del deterioro, al final de sus vidas. Es la maternidad invertida de las generaciones. Somos ahora las madres de nuestras madres, porque vivimos muchos años y nuestras madres atraviesan largas épocas de vejez y discapacidad. Es la maternidad respecto a la generación anterior y no con la generación siguiente, la paradoja de que proporcionalmente haya más personas mayores necesitadas de que les cuide la generación intermedia porque el control de la natalidad ha reducido el tamaño de las nuevas cohortes. Nuestras tradicionales pirámides demográficas

se están convirtiendo en torres y en algunos sitios las torres ya son pirámides invertidas, champiñones de copa ancha y tronco estrecho.

5. LA ESCASA CAPACIDAD DE LOS HOGARES PARA FINANCIAR CUIDADO REMUNERADO

El objetivo de estas páginas es señalar la imposibilidad de que la renta y la riqueza que poseen la mayoría de los hogares costee la adquisición de servicios de cuidado intensivos o prolongados a precio de mercado. Para ello se utilizarán dos elementos de conversión entre la renta o patrimonio y los cuidados: el precio del trabajo de los cuidadores, y el precio del internamiento mensual en una residencia geriátrica. En ambos precios existe una variada gama según calidad, ubicación y tipo de cuidado, pero para simplificar las comparaciones sólo se utilizarán dos referencias: el salario mínimo interprofesional para jornada completa y el coste mensual de una residencia geriátrica básica, ambos referidos al año 2014. La elección de la fecha es para hacerla coincidir con la principal fuente empírica de este estudio.

La capacidad financiera de los hogares depende de:

- a) sus rentas
- b) el patrimonio previamente acumulado
- c) sus gastos
- d) sus deudas

Pero también depende, y de un modo sustancial, de

- e) su capacidad de producir recursos no monetarizados
- f) su necesidad de consumir recursos no monetarizados

Basándose en la EDAD 2008, Pujol y Abellán concluyen que al llegar a los 65 años el cabeza de familia, suponiendo que existan dos personas de edad similar por hogar, cada hogar tiene que prepararse para financiar (multiplicando por dos el número de años de vida individual) 28,4 años de vida libre de discapacidad y 11,2 años de vida con discapacidad. A los 75 años, la esperanza de vida libre de discapacidad se habrá reducido a 14,4 años pero la esperanza de vida con discapacidad se mantendrá aproximadamente igual (10,0 años). En ese momento del ciclo vital, la expectativa de años de vida con discapacidad es casi doble para las mu-

eres que para los hombres. A los 90 años, la esperanza de vida con discapacidad que tienen que sufragar los hogares es 7,2 años, 2,7 para los hombres y 4,0 para las mujeres. A esa edad, ya son pocos los hogares en que hay dos personas de edad tan avanzada, pero también son escasos los que cuentan con un cónyuge en suficiente buen estado de salud como para hacerse cargo del cuidado del otro cónyuge.

Si las rentas del hogar no son suficientes para pagar los gastos habituales, lo que a menudo sucede tras la jubilación, los hogares inician la erosión o consumo de su patrimonio durante la época en que todavía ninguno de sus miembros están en situación de discapacidad.

El cuidado es el principal recurso no monetarizado de los hogares. La mayoría de los cuidados se obtienen sin que medie un intercambio dinerario, los aportan otros miembros del hogar. Los servicios públicos ofrecen algunas formas de cuidado, que aunque no son exactamente gratuitos (se pagan a través de impuestos propios y ajenos, de la seguridad social, en co-pago, etc.), no requieren un desembolso inmediato. Cuando requieren pago directo suelen estar subvencionados, se cobran por debajo de lo que cuesta producirlos. Finalmente, existe un mercado de bienes y servicios relacionados con el cuidado, constituido principalmente por servicios, en diversos grados de especialización y cualificación. Existen servicios de cuidado en forma de seguros (pago por primas, cuotas, etc), e incluso en forma de intercambio (bancos de tiempo), pero la gran mayoría de los servicios de cuidado que ofrece el mercado se pagan directamente cuando se consumen. Aunque existen empresas de servicios de cuidados (residencias, agencias, servicios de contratación, etc.), la mayoría de los trabajadores de este sector establecen una relación directa con los demandantes de cuidados, sin mediación de empresas. El grado de cualificación de los trabajadores del cuidado es muy heterogéneo, la mayoría pertenecen a las categorías profesionales más bajas del mercado laboral (empleados de hogar), gran parte de ellos son de origen inmigrante y han accedido al empleo a través del mercado internacional de trabajo, en el que los índices de informalidad son más altos que en el mercado de trabajo español.

Aunque el concepto de familia es más amplio que el de hogar (núcleo familiar que comparte una vivienda), a menudo se utilizan como sinónimos. Así lo hace la principal fuente de informa-

ción sobre la riqueza y capacidad financiera de los hogares, realizada trianualmente por el Banco de España en colaboración con el INE, denominada «*Encuesta Financiera a las Familias*».⁶

Según la Encuesta Financiera a las Familias (EFF) de 2014, la más reciente disponible, el indicador más adecuado para comparar la renta y la riqueza es la mediana, y no la media, debido a la gran distorsión que producen en la media tanto los ingresos como el patrimonio de los deciles superiores. *En el año 2014 la renta media de los hogares era 30,4 mil euros anuales en tanto que la mediana estaba solamente en 22,7 mil € anuales.*

Se acepta generalmente que *un hogar no puede dedicar más de un tercio de sus ingresos a adquirir un solo bien aunque sea básico*, por ejemplo a efectos de lograr préstamos bancarios para la compra de vivienda, porque si lo hace no logrará satisfacer las necesidades restantes ni devolver los préstamos concedidos.

En la tabla adjunta se presentan los resultados de la EFF 2014 para varios grupos sociales, y el impacto que tendría en cada grupo la contratación de un trabajador para ocuparse del cuidado de alguno o varios miembros del hogar. Se mide en porcentaje del salario anual del trabajador sobre la renta anual del hogar (todos los ingresos del hogar). Las magnitudes se expresan en medias y en medianas, por lo que en el caso de la mediana, la mitad de los miembros del grupo tienen unos ingresos o renta inferior a la cifra expresada, y la otra mitad la superan. Suelen presentarse los resultados por quintiles, aunque el decil superior es tan alejado de los restantes que en varias tablas se presenta desagregadamente. Para simplificar, se supone que el *trabajador contratado para hacerse cargo del cuidado trabaja a jornada completa y recibe el salario mínimo interprofesional (SMI), que en el año de referencia de la EFF (2014) era de 9.034 euros anuales.* (columna C2). Se expresa también el impacto si el

⁶ La muestra es de 6.120 entrevistas con entrevistador cualificado y ayuda de ordenador. El índice de hogares que no pudieron ser contactados por ausencias prolongadas fue del 11,7%. Y la tasa de cooperación fue en conjunto del 58,9%, que se considera satisfactoria. Para compensar su reducido peso proporcional, se añadió una submuestra en los hogares de mayor riqueza, para disponer de suficiente número de casos. La tasa de cooperación disminuye a medida que aumenta la riqueza, aunque vuelve a subir en los tres estratos más altos. Esta encuesta está armonizada con la *Household Finance and Consumption Survey* (HFCS), del BCE. https://www.ecb.europa.eu/pub/economic-research/research-networks/html/researcher_↵↵hfcn.en.html

cuidador se contratase a jornada parcial, solamente para un cuarto de jornada (columna C3).

TABLA 5.1.
LA RENTA DE LOS HOGARES Y EL IMPACTO DE LA CONTRATACIÓN DE AYUDA REMUNERADA (SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL ANUAL), EN PORCENTAJE Y MILES DE EUROS

| | A | B1 | B2 | B3 | C1 | C2 | C3 |
|-------------------------------|-----------|---------|----------|--------------|-------|----------|--------------|
| | % hogares | Mediana | % SMI/B1 | % 1/4 SMI/B1 | Media | % SMI/C1 | % 1/4 SMI/C1 |
| TODOS | 100,0 | 22,7 | 39,65 | 9,91 | 30,4 | 29,61 | 7,40 |
| PERCENTIL DE RENTA | | | | | | | |
| Menor de 20 | 20,0 | 8,3 | 108,43 | 27,11 | 7,6 | 118,42 | 29,61 |
| Entre 20 y 40 | 20,0 | 14,8 | 60,81 | 15,20 | 14,7 | 61,22 | 15,31 |
| Entre 40 y 60 | 20,0 | 22,6 | 39,82 | 9,96 | 22,7 | 39,65 | 9,91 |
| Entre 60 y 80 | 20,0 | 34,0 | 26,47 | 6,62 | 34,2 | 26,32 | 6,58 |
| Entre 80 y 90 | 10,0 | 49,5 | 18,18 | 4,55 | 50,0 | 18,00 | 4,50 |
| Entre 90 y 100 | 10,0 | 76,9 | 11,70 | 2,93 | 95,3 | 9,44 | 2,36 |
| PERCENTIL RIQUEZA NETA | | | | | | | |
| Menos de 25 | 25,0 | 16,2 | 55,56 | 13,89 | 19,4 | 46,39 | 11,60 |
| Entre 25 y 50 | 25,0 | 17,9 | 50,28 | 12,57 | 22,8 | 39,47 | 9,87 |
| Entre 50 y 75 | 25,0 | 23,5 | 38,30 | 9,57 | 28,1 | 32,03 | 8,01 |
| Entre 75 y 90 | 15,0 | 32,9 | 27,36 | 6,84 | 40,3 | 22,33 | 5,58 |
| Entre 90 y 100 | 10,0 | 51,6 | 17,44 | 4,36 | 67,6 | 13,31 | 3,33 |

Fuente: Elaboración M A Duran sobre datos de Banco de España Encuesta Financiera de las Familia 2014: métodos, resultados y cambios desde 2011. Acceso a 13 de marzo 2017. // *Salario mínimo anual en 2014 era 9.034.

La capacidad para financiar la compra de cuidados es inversamente proporcional al nivel de renta expresado en la capacidad de comprar cuidado; el ochenta por ciento de los hogares (todos los quintiles excepto el más bajo) podrían adquirir, si le dedicasen la totalidad de los ingresos familiares del hogar, el trabajo en jornada completa de un trabajador remunerado con el salario mínimo. Pero, evidentemente, *ningún hogar puede prescindir de todos los gastos necesarios para dedicar su renta en exclusiva al consumo de cuidado remunerado*. El veinte por ciento de los hogares correspondiente a los de menor renta, no podría adquirir los servicios de cuidado de un trabajador a tiempo completo aunque los necesitase y dedicase a ello toda la renta del hogar. Si lo hiciera, no sólo no le

quedaría nada de dinero para pagar el resto de gastos imprescindibles del hogar, sino que se endeudaría cada año por un valor equivalente entre el 8% y el 18% de su renta (según se tome el indicador de renta mediana, o el de renta media). En síntesis, *el 60% de los hogares no puede comprar los servicios de cuidado remunerado de un trabajador a tiempo completo, ni siquiera pagando solamente el salario mínimo interprofesional, porque rebasaría el umbral del 33% de los ingresos del hogar, que se considera el límite que un hogar puede destinar a la adquisición de un bien básico.*

La contratación de un cuidador remunerado tampoco resuelve por completo la demanda de cuidado *en los casos más intensivos. La jornada completa de trabajo remunerado solo cubre parte de las necesidades de un enfermo dependiente o de un niño.* La jornada de los trabajadores asalariados no se corresponde con la jornada de necesidades de los enfermos o grandes dependientes, ni con la necesidad de cuidado y vigilancia de los niños. La del trabajador remunerado es de ocho horas, cinco días a la semana, y la del enfermo dependiente o el niño es continua durante día y noche y no se interrumpe en festivos ni vacaciones, ni por la enfermedad o cualquier otra causa de ausencia justificada del cuidador.

En los hogares *en el decil más alto de renta*, la mediana de renta es 76,9 mil € anuales (95,3 mil euros anuales si se toma la media), lo que *les permitiría adquirir los servicios de un cuidador a jornada completa con el salario mínimo, destinando a su pago solamente el 11,70% de la renta del hogar, restando un 88,30% de la renta para cubrir el resto de necesidades del hogar.* En el extremo opuesto, *el del veinte por ciento más bajo de los niveles de renta, la mediana es solamente 8,3 mil € anuales, por lo que ni siquiera dedicando la totalidad de los ingresos del hogar a la adquisición de cuidado, podrían pagar un cuidador a jornada completa remunerado con el salario mínimo.*

Entre el nivel de renta y el de riqueza hay una asociación positiva, aunque no una correspondencia exacta; cuanto mayor es la renta, mayor es la riqueza acumulada. Y viceversa. Se debe a la mayor capacidad de ahorro, pero también a la mayor probabilidad de haber recibido patrimonio en herencia, y simultáneamente, haber recibido del hogar de origen una mejor cualificación profesional que posteriormente se ha transformado en mejores rentas del trabajo. Para el 25 por ciento con menos riqueza, el nivel de la mediana de renta es 16,2 mil € anuales, en tanto que para el último decil de riqueza neta, el más rico, es de 51,6 mil € anuales. Si contratasen un trabajador a tiempo completo para

cuidar a algún miembro del hogar, la mitad de los hogares del primer cuartil de riqueza neta tendrían que dedicar más del 55,56% de su renta a satisfacer esta necesidad, y los del decil más alto, menos del 17,44%.

La educación es una variable que se asocia con el nivel de renta y riqueza; cuanto mayor es el nivel educativo, más alta es la renta y riqueza y por tanto menor el impacto de contratación de ayuda remunerada para el cuidado. En su conjunto, también se asocia con la edad, porque toda la población ha mejorado su nivel educativo en las últimas décadas y la proporción de cabezas de familia sin estudios es mayor entre los mayores y los jubilados, que a su vez tienen más alta probabilidad de requerir ayuda ajena para el cuidado. La encuesta de Condiciones de vida (2015) muestra que el bajo nivel de estudios tiene una asociación fuerte y clara con la incapacidad de afrontar gastos imprevistos, que es del 53% para quienes tienen educación primaria o inferior, y del 19% para quienes tienen educación superior. El nivel educativo de las mujeres de edad avanzada es peor que el de los varones, lo que dificulta sus posibilidades de autocuidado y gestión de la enfermedad (por ejemplo, lectura o interpretación de las prescripciones médicas).

6. DOS CONVERTORES DE LA RIQUEZA EN CUIDADO: LOS CUIDADOS DOMÉSTICOS Y LAS RESIDENCIAS GERIÁTRICAS

La necesidad de cuidados es más alta, como ya se ha dicho, en los hogares jóvenes y en los envejecidos. Para cubrir la necesidad de ayuda, los hogares cuentan con recursos de trabajo no remunerado, con rentas y con patrimonio. En la definición de riqueza de la EFF no se incluyen los automóviles. Los hogares jóvenes no han tenido tiempo de acumular ahorros en forma de patrimonio; al contrario, tienen más deudas que los demás hogares porque están comenzando a adquirir los bienes duraderos más costosos (vivienda, automóvil, su propia empresa o negocio, etc.). *Si necesitan cuidado remunerado, los hogares jóvenes apenas pueden contar con la venta de patrimonio, porque carecen de él. Sólo disponen de las rentas de su trabajo y su capacidad para producir trabajo no remunerado de cuidado.* La mayoría de los jóvenes no poseen propiedades, aunque la minoría que sí la posee haga subir considerablemente la media. Aunque en todos los grupos de edad la mediana sea muy inferior a la media, casi la mitad, es muchísimo menor entre los jóvenes. *La mediana de riqueza neta de los jóvenes (4,9 mil euros) es dieciséis veces inferior a su*

media (84,9 mil euros) porque la inmensa mayoría no han tenido tiempo para acumular ahorro ni han recibido herencias o donaciones familiares.

Los cambios en el nivel de patrimonio son más lentos que los cambios en el nivel de renta. Si una familia depende para satisfacer sus necesidades de la acumulación de patrimonio, (por ejemplo, conseguir una vivienda antes de tener un hijo) corren un alto riesgo de tener que demorar la satisfacción de esa necesidad. Las demandas intensas de cuidado originadas por niños suelen producirse actualmente con cierto grado de planificación, *los hogares evalúan su situación económica previamente a la decisión de tener un hijo*. Lo más frecuente es que la demanda originada por los niños *se concentre en un periodo relativamente breve de años porque maximizan el esfuerzo de cuidado no remunerado en este periodo*, pero también es frecuente que los hogares *espacien la llegada de hijos para acomodarla a su disponibilidad de recursos monetarizados y no monetarizados*.

Los hogares envejecidos, al contrario que los jóvenes, sí han tenido tiempo de acumular ahorro, y por tanto, patrimonio. Sobre todo, son propietarios de su vivienda y han pagado casi todas sus deudas. De hecho, *el grupo de edad con mayor riqueza neta media es el de aquellos cuyo cabeza de familia tiene entre 65 y 74 años, que corresponde al periodo inmediato posterior a la jubilación*. También es un grupo de edad en que las condiciones de salud son todavía relativamente buenas. *Este periodo relativamente confortable sufre un fuerte deterioro a partir de los setenta y cuatro años*. La pérdida de salud se acelera y con ella la necesidad de autocuidado y cuidados ajenos. La demanda de cuidados puede generarla cualquier miembro del hogar o de la familia extensa. El cuidado de personas mayores puede recaer sobre otros hogares en los que el cabeza de familia tiene una edad intermedia. Habitualmente la demanda de cuidados para personas mayores se produce de modo escalonado, aunque tampoco es raro que sean varias personas quienes necesitan simultáneamente cuidados intensivos. La tabla adjunta muestra el diferente impacto que tiene sobre la riqueza del hogar la contratación de un cuidador remunerado con salario mínimo o de una residencia geriátrica básica. *Como promedio hay que contar con que cada hogar genera dos personas que al final de su ciclo de vida ocasionarán una demanda intensa de cuidados*. La riqueza neta de los mayores de 74 años baja bruscamente respecto al grupo de edad anterior; más de ciento veinte mil euros en la media (de 394 mil euros a 272 mil) y ochenta mil euros en la mediana.

TABLA 6.1.

**LA RIQUEZA NETA DE LOS HOGARES SEGÚN EDAD DEL CABEZA DE FAMILIA,
EN MILES DE EUROS. IMPACTO DE LA CONTRATACIÓN DE AYUDA REMUNERADA
(SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL ANUAL), EN PORCENTAJE**

| | A1 | A2 | A3 | B1 | B2 | B3 | C1 |
|----------------------------|---------|----------|--------------|-------|----------|--------------|-----------|
| | Mediana | % SMI/A1 | % 1/4 SMI/A1 | Media | % SMI/B1 | % 1/4 SMI/B1 | A1/1.829€ |
| TODOS | 119,4 | 7,54 | 1,88 | 245,6 | 3,66 | 0,92 | 65,3 |
| EDAD CABEZA FAMILIA | | | | | | | |
| Menor de 35 años | 4,9 | 183,67 | 45,92 | 80,4 | 11,19 | 2,8 | 2,7 |
| Entre 35 y 44 años | 68,4 | 13,16 | 3,29 | 121,2 | 7,43 | 1,86 | 37,4 |
| Entre 45 y 54 años | 124,9 | 7,21 | 1,8 | 211,2 | 4,26 | 1,07 | 68,3 |
| Entre 55 y 64 años | 187 | 4,81 | 1,2 | 366,1 | 2,46 | 0,61 | 102,2 |
| Entre 65 y 74 años | 206,8 | 4,35 | 1,09 | 394,4 | 2,28 | 0,57 | 113,1 |
| Mayor de 74 años | 126,5 | 7,11 | 1,78 | 272,1 | 3,31 | 0,83 | 69,2 |

Fuente: Elaboración M A Duran sobre datos de Banco de España Encuesta Financiera de las Familia 2014: métodos, resultados y cambios desde 2011. Acceso a 13 de marzo 2017. Acceso a 13 de marzo 2017. // *Salario mínimo anual en 2014 era 9.034.

La bajada de riqueza a partir de los 74 años se debe principalmente a tres razones:

- La riqueza se va consumiendo paulatinamente para complementar la renta insuficiente.
- Al recuperar los fondos de pensiones y vender parte de los activos reales o financieros se reduce su valor por el pago de los correspondientes impuestos y gastos de gestión.
- Se produce una transferencia del patrimonio familiar a los herederos, en vida o por fallecimiento de alguno de los miembros del hogar

Con una riqueza neta acumulada de 126,5 mil euros por hogar (mediana) la mitad de los hogares de mayores de 74 años podrían comprar cuidados por valor equivalente a 14 años de un cuidador en jornada completa y salario mínimo interprofesional (esta cifra varía ligeramente según la tabla de la que se extraiga, debido a los distintos porcentajes de sin respuesta). Suponiendo que en el hogar vivan dos personas de edad escalonada, el hogar tendrá que hacer frente a la perspectiva de 10 años de vida en situación de discapacidad (cinco años por persona). Pero para ello necesitarían que toda la riqueza del hogar se destinase a este objetivo; que no haya un solo gasto sanitario, en

alimentación, energía, teléfono o transporte; que los salarios se mantuvieran congelados; y que ni la inflación ni el deterioro de sus inversiones o la política fiscal absorbiera parte de sus recursos. Todas ellas, condiciones imposibles de conseguir.

Los hogares de jubilados y personas mayores tienen poca riqueza en activos financieros. La inmensa mayoría de su riqueza está invertida en su propia vivienda, que es el único recurso casi universalmente poseído a esa edad. Si la venden para pagar el cuidado, parte de su valor lo consumirán los impuestos y gastos de gestión. Por otra parte, si entregan la vivienda queda por resolver su alojamiento. Si alquilan un apartamento, aunque sea pequeño, el precio del alquiler será probablemente más alto que lo que consigan depositando el producto de la venta de la vivienda en una renta vitalicia u otro producto financiero similar.

En 2015, el precio medio de una residencia geriátrica privada con oferta de servicios básicos era 1.829 euros, con diferencias del 40% en los precios medios según Comunidades Autónomas (Inforesidencias.com, consulta 13 marzo 2017). Las diferencias de precio también son importantes según los servicios ofrecidos (para válidos, asistidos, tipo de habitación, servicios complementarios, ubicación, etc.). La diferencia en el coste de la vida explica parte de la movilidad residencial en la etapa postlaboral, el re-establecimiento en lugares en que el coste de la vida sea benigno.

Un patrimonio de 126 mil euros dedicado exclusivamente al pago de una residencia de este tipo medio, en el supuesto de que el residente no necesitase aumento de servicios, los precios se congelasen, etc., permitiría pagar 68,9 mensualidades de residencia, algo menos de seis años. Si el patrimonio ha de dedicarse al pago de dos plazas de residencia, cubriría menos de tres años para cada residente. La mediana de riqueza neta de este grupo es 126 mil euros, lo que significa que *a la mitad de los hogares su patrimonio no les permitiría pagar tres años de residencia básica para dos personas*; tienen que recurrir a otros recursos monetarios o, en la mayoría de los casos, no monetarizados, como el trabajo de cuidado no remunerado de sus familiares.

La situación de los jubilados es similar a la de las personas mayores. Aunque ambas categorías no se corresponden conceptualmente, de hecho se superponen. Los jubilados constituyen un grupo de edad avanzada, aunque muchos no han alcanzado todavía los 74 años. La mayoría disfrutan de buena salud y no necesitan

cuidados importantes ajenos, pero ya no tienen ingresos por rentas del trabajo. Si sus gastos sobrepasan sus ingresos solo pueden recurrir a la venta de activos, concentrados principalmente en su vivienda. La riqueza media de los jubilados es 351,0 miles de euros, pero *la riqueza mediana es aproximadamente la mitad, 185,1 miles de euros. La mitad de los jubilados no llegan a esa cantidad. Con 185,1 mil euros pueden adquirir 20,5 años de trabajo de un cuidador a jornada completa remunerado con el salario mínimo interprofesional (del año 2014) ó 102 mensualidades (ocho años y medio) de una residencia de tipo medio que ofrezca servicios básicos. Si ha de dividirse entre dos miembros del hogar, cubriría algo más de cuatro años para cada uno. Hay que insistir en que la mitad de los jubilados no llegan al umbral de riqueza que marca la mediana y no podrían pagar ese nivel de cuidados.*

Tanto la evolución de las necesidades (nivel de dependencia y tiempo de vida restante) como la de los precios del cuidado (cuidadores, residencias) y el tratamiento fiscal del patrimonio son incógnitas que los jubilados no pueden resolver por anticipado.

7. LA PROPIEDAD DE LA VIVIENDA. UNA GARANTÍA DEL CUIDADO DIFÍCILMENTE FRACCIONABLE

La riqueza neta de los hogares es la diferencia entre sus activos y sus pasivos. La media de los hogares tiene una riqueza neta de 245,6 mil €, aunque la media no es buen indicador por la influencia de los deciles más bajos y más altos (Tabla 7.1.). La mediana (la mitad de los hogares tienen menos riqueza y la otra mitad tienen más) se sitúa en 119,4 mil euros, la mitad de la media. Si los hogares situados en la mediana dedicasen toda su riqueza a la adquisición de cuidado remunerado, con esta cantidad podrían garantizar 13,2 años de cuidado de un trabajador a tiempo completo remunerado con el salario mínimo, suponiendo que los salarios variasen en la misma proporción que los activos y no hubieran de pagar impuestos a la liquidación de sus activos. Pero en ese caso, como la principal riqueza es la propiedad de la vivienda, tendrían que pagar alojamiento, que detraerían de la renta.

Esta cifra sólo se refiere a los hogares de rentas coincidentes con la mediana. *Para el quintil (veinte por ciento) de los hogares en el menor nivel de riqueza, la mediana está en 59,8 mil €, y su capacidad de transformar su riqueza en cuidado remunerado es mucho más baja que en el resto de hogares. También se aleja de la mediana general el segundo quintil, con 80,7 mil euros de riqueza.*

La distribución de la riqueza es mucho más desigual que la de la renta, entre otras causas porque quienes no tienen apenas rentas no pueden independizarse y mantener su propio hogar. El cuartil más bajo (25% más bajo) casi no posee riqueza neta, porque aunque sea propietario de su vivienda debe la mayor parte de la hipoteca. La diferencia grande de riqueza neta se produce en el último decil, donde la mediana es 158 veces mayor que en el primer cuartil.

TABLA 7.1.
LA RIQUEZA NETA DE LOS HOGARES Y EL IMPACTO DE LA CONTRATACIÓN DE AYUDA REMUNERADA (SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL ANUAL), EN PORCENTAJE Y MILES DE EUROS

| | A1 | A2 | A3 | B1 | B2 | B3 |
|---|---------|----------|--------------|---------|----------|--------------|
| | Mediana | % SMI/A1 | % 1/4 SMI/A1 | Media | % SMI/B1 | % 1/4 SMI/B1 |
| TODOS | 119,4 | 7,54 | 1,88 | 245,6 | 3,66 | 0,92 |
| PERCENTIL DE RENTA | | | | | | |
| Menor de 20 | 59,8 | 15,05 | 3,76 | 84,9 | 10,60 | 2,65 |
| Entre 20 y 40 | 80,7 | 11,15 | 2,79 | 125 | 7,20 | 1,80 |
| Entre 40 y 60 | 118 | 7,63 | 1,91 | 195,5 | 4,60 | 1,15 |
| Entre 60 y 80 | 163,4 | 5,51 | 1,38 | 259 | 3,47 | 0,87 |
| Entre 80 y 90 | 186,8 | 4,82 | 1,20 | 300,5 | 3,00 | 0,75 |
| Entre 90 y 100 | 439,6 | 2,05 | 0,51 | 823,4 | 1,09 | 0,27 |
| PERCENTIL RIQUEZA NETA | | | | | | |
| Menos de 25 | 0,5 | 1.800,00 | 450,00 | -1,3 | -692,31 | -173,08 |
| Entre 25 y 50 | 75,1 | 11,98 | 3,00 | 75,9 | 11,86 | 2,96 |
| Entre 50 y 75 | 177,5 | 5,07 | 1,27 | 178,9 | 5,03 | 1,26 |
| Entre 75 y 90 | 335,2 | 2,68 | 0,67 | 349,6 | 2,57 | 0,64 |
| Entre 90 y 100 | 789,8 | 1,14 | 0,28 | 1.295,6 | 0,69 | 0,17 |
| REGIMEN DE TENENCIA DE LA VIVIENDA PRINCIPAL | | | | | | |
| Propiedad | 151,7 | 5,93 | 1,48 | 291,9 | 3,08 | 0,77 |
| Otros regímenes | 1,2 | 750 | 187,5 | 55,9 | 16,1 | 4,03 |

Fuente: Elaboración M A Duran sobre datos de Banco de España Encuesta Financiera de las Familias 2014: métodos, resultados y cambios desde 2011. Acceso a 13 de marzo 2017. // *Salario mínimo anual en 2014 era 9.034.

La vivienda es la principal garantía económica de disponibilidad de cuidados para la vejez y la dependencia, no solamente porque puede venderse para obtener liquidez o alquilarse para

obtener rentas, sino porque también funciona como un estímulo económico para el cuidado no remunerado por parte de los hijos o herederos a través de la expectativa de la herencia. Esto no quiere decir que en el presente o en el futuro sea la mejor opción de ahorro o inversión de las familias, sino que es la que efectivamente han elegido hasta ahora la inmensa mayoría de los hogares. Entre los no propietarios de su vivienda, la mediana de riqueza neta (incluyendo cualquier tipo de activo) es insignificante, sólo 1,2 mil euros.

La herencia ha estado tradicionalmente vinculada con la obligación de atención a los padres, *pero el interés económico de la herencia ha perdido importancia* por cuatro motivos principales:

- a) La transición de una sociedad agraria a una sociedad industrial y de servicios, en la que el principal recurso económico ya no es la propiedad de las tierras sino el empleo y los derechos laborales y postlaborales.
- b) El aumento de la esperanza de vida y consiguiente distanciamiento entre el momento de abandono del hogar de origen y el fallecimiento de los progenitores.
- c) La dispersión territorial, que dificulta la atención continuada a los mayores que permanecen en el lugar de origen.
- d) A estos tres motivos principales se añade un cuarto, que es la incertidumbre sobre los costes fiscales de la transmisión.

El valor de la mediana en la vivienda principal es 153,3 mil euros. Si este recurso se aplicase en su totalidad a comprar cuidado, permitiría adquirir 17 años de cuidado por un cuidador a tiempo completo remunerado con el salario mínimo. Para los hogares de jubilados, que en altísima mayoría poseen su vivienda (88,8%), el valor de la mediana de la vivienda principal es también 153,3 mil €, igual que para el conjunto de hogares. Si en lugar de medirse por la equivalencia con salarios se mide por la equivalencia con meses de internamiento en residencia, equivale a 83,8 meses de residencia geriátrica básica a precios medios del año 2014.

Para los jubilados, la vivienda principal es el 43,0% de su riqueza total. *Un 11% de los jubilados no poseen vivienda, y la mitad de los que la poseen, su valor no llega al señalado por la mediana.* Para los hogares encabezados por mayores de setenta y cuatro años el valor de la mediana de la vivienda principal es 122,7 mil euros.

Cuatro de cada diez hogares poseen algún tipo de propiedad inmobiliaria que no es su vivienda habitual. Ahí se incluyen garajes, residencias de vacaciones, viviendas y locales para alquiler, locales para instalación de negocios propios, etc. El valor de la mediana para este bien, para quienes lo poseen, es de 102,1 mil €. Entre los mayores de setenta y cuatro años, el valor de la mediana de estos bienes desciende considerablemente respecto al de los grupos de edad anteriores. Se debe, como ya hemos señalado en estudios anteriores (Durán, «Los mayores en la economía del País Vasco», 2014), a que tanto si estaban ligados a actividades económicas como si se utilizaban para recreo, pierden utilidad y son los primeros en venderse para obtener liquidez o transmitirse a los hijos. Con su transformación en patrimonio líquido se hace más fácil destinarlo a adquirir servicios de cuidado, y se complementa o refuerza el contrato de solidaridad intergeneracional implícito.

Los activos se clasifican entre reales (inmuebles, fincas, joyas, etc.) y financieros (cuentas corrientes, de ahorro, planes de pensiones, acciones, fondos de inversión, etc.). La vivienda propia principal constituye el 60,6% de todos los activos reales. Los activos reales son el 84,6% de los activos totales. Dicho de otro modo, la vivienda propia constituye el 51,3% de todos los activos de los hogares, pero su peso relativo es menor en los deciles superiores de riqueza y de renta, que poseen en mayor proporción diversos tipos de activos financieros y menos deudas. En el veinte por ciento inferior de renta, la vivienda principal es el 76,2% del valor de los activos reales y éstos son el 91,7% de los activos totales. Dicho de otro modo, la vivienda principal es el 69,9% de la riqueza total de estos hogares de bajos ingresos. En el decil superior, la vivienda principal sólo es el 40,0 por ciento de la riqueza real y la riqueza real sólo es el 73,3% de la riqueza total, por lo que la vivienda propia sólo es el 29,3% de la riqueza total de este segmento de altos ingresos.

8. LA COSTEABILIDAD DEL CUIDADO EN RESIDENCIA SEGÚN ACTIVOS FINANCIEROS DE LAS FAMILIAS

El objetivo de este epígrafe es destacar que, si se produjera una situación de dependencia, la mayoría de los hogares no podrían hacer frente al internamiento de uno de sus miembros en una residencia no subvencionada con los activos financieros que poseen entre todos sus miembros. La tabla adjunta muestra el valor de los activos poseídos por diversos tipos de hogares, y su equivalencia en meses de residencia geriátrica. *El 60% de los hogares no podrían pagar ni siquiera 4 meses de residencia con sus activos financieros. Sólo el decil más alto puede pagar más de un año de residencia con el patrimonio financiero del hogar.*

TABLA 8.1.

TENENCIA DE ALGÚN ACTIVO FINANCIERO POR PARTE DE LOS HOGARES, EN PORCENTAJES Y EN MILES DE EUROS, Y RIQUEZA FINANCIERA DEL SEGMENTO. MESES DE RESIDENCIA COSTEABLES

| | A | B | C | D | E |
|-------------------------------|---------------------------------|---------------------|----------------------------------|-------|----------------------------------|
| | Algún tipo de activo financiero | Valor de la mediana | Equivalente en meses residencia* | AxB | Equivalente en meses residencia* |
| TODOS | 94,5 | 8,5 | 4,6 | 8 | 4,4 |
| PERCENTIL DE RENTA | | | | | |
| Menor de 20 | 86,7 | 1,3 | 0,7 | 1,1 | 0,6 |
| Entre 20 y 40 | 93,2 | 3 | 1,6 | 2,8 | 1,5 |
| Entre 40 y 60 | 94,7 | 7,3 | 4,0 | 6,9 | 3,8 |
| Entre 60 y 80 | 98,3 | 15 | 8,2 | 14,7 | 8,0 |
| Entre 80 y 90 | 99,2 | 25,7 | 14,1 | 25,5 | 13,9 |
| Entre 90 y 100 | 99,7 | 80,9 | 44,2 | 80,7 | 44,1 |
| PERCENTIL RIQUEZA NETA | | | | | |
| Menos de 25 | 87,1 | 1,4 | 0,8 | 1,2 | 0,7 |
| Entre 25 y 50 | 95,3 | 4,7 | 2,6 | 4,5 | 2,5 |
| Entre 50 y 75 | 96,8 | 12,4 | 6,8 | 12 | 6,6 |
| Entre 75 y 90 | 98,6 | 39,9 | 21,8 | 39,3 | 21,5 |
| Entre 90 y 100 | 99,1 | 141,2 | 77,2 | 139,9 | 76,5 |

Fuente: Elaboración M A Durán sobre datos de Banco de España Encuesta Financiera de las Familia 2014: métodos, resultados y cambios desde 2011. Acceso a 13 de marzo 2017. // * Precio medio de una residencia geriátrica privada con oferta de servicios básicos es 1.829 euros (2015).

TABLA 8.2.

TENENCIA DE ALGÚN ACTIVO FINANCIERO POR PARTE DE LOS HOGARES, EN PORCENTAJES Y EN MILES DE EUROS, Y RIQUEZA FINANCIERA DEL SEGMENTO

| | A | B | C | D | E |
|--|---------------------------------|---------------------|----------------------------------|------|----------------------------------|
| | Algún tipo de activo financiero | Valor de la mediana | Equivalente en meses residencia* | AxB | Equivalente en meses residencia* |
| EDAD CABEZA FAMILIA | | | | | |
| Menor de 35 años | 90,9 | 2,3 | 1,3 | 2,1 | 1,1 |
| Entre 35 y 44 años | 95,1 | 8,1 | 4,4 | 7,7 | 4,2 |
| Entre 45 y 54 años | 92,4 | 10,8 | 5,9 | 10 | 5,5 |
| Entre 55 y 64 años | 93,8 | 15,3 | 8,4 | 14,4 | 7,9 |
| Entre 65 y 74 años | 98,3 | 10 | 5,5 | 9,8 | 5,4 |
| Mayor de 74 años | 95,8 | 6,7 | 3,7 | 6,4 | 3,5 |
| SITUACIÓN LABORAL CABEZA DE FAMILIA | | | | | |
| Empleado cuenta ajena | 95,8 | 10 | 5,5 | 9,6 | 5,2 |
| Empleado cuenta propia | 94,9 | 22,4 | 12,2 | 21,3 | 11,6 |
| Jubilado | 97,6 | 12,4 | 6,8 | 12,1 | 6,6 |
| Otro tipo de inactivo o parado | 88,9 | 2,2 | 1,2 | 2 | 1,1 |

Fuente: Elaboración M A Durán sobre datos de Banco de España Encuesta Financiera de las Familia 2014: métodos, resultados y cambios desde 2011. Acceso a 13 de marzo 2017. // * Precio medio de una residencia geriátrica privada con oferta de servicios básicos es 1.829 euros (2015).

9. LA RIQUEZA INVISIBLE DEL CUIDADO⁷

Comenzaban estas páginas con la referencia a *La riqueza de las naciones* de Adam Smith. Allí decía que para que exista un rico tiene que haber 500 pobres, algo que, al menos a nivel de las naciones industrializadas, no se cumple plenamente. Sin embargo, en el siglo XXI puede decirse que para que exista un trabajador incorporado plenamente al mercado y liberado de cualquier carga doméstica, tiene que haber varias personas que asuman el cuidado de otros a lo largo de todo su ciclo vital. La historia del pensamiento económico muestra que el concepto de riqueza es variable, y en el siglo XXI hay que preguntarse de nuevo cuál es la riqueza que se quiere observar, si la que produce bienestar o la que hacer acrecentar el dinero. El cuidado es la gran riqueza invisible de las economías modernas, pero no se distribuye por libre acuerdo sino por fuertes presiones sociales.

Como mostró la Encuesta sobre Cuidado a Dependientes (EDAD 2008), el trabajo de cuidar pasa factura al cuidador, le aparta del mercado laboral. La cuarta parte de los cuidadores no pueden siquiera plantearse la posibilidad de trabajar fuera de casa, el 13% ha tenido que abandonar su empleo, el 9% ha reducido su jornada y el 22% ha tenido algún otro tipo de problemas laborales. Hay un 45% para quienes no ha supuesto un problema laboral ni económico; pero se trata en la mayor parte de los casos de discapacidades leves no inhabilitantes para la vida cotidiana, y de cuidadores que no estaban incorporados al mercado laboral.

Los hogares consumen cuidado intensivamente en dos periodos de su ciclo vital: el de crianza de hijos y el de vejez. También, en cualquier momento del ciclo, cuando alguno de sus miembros enferma. Para ello los hogares cuentan con sus propios recursos de tiempo de cuidado no remunerado. Esa es su riqueza, y la riqueza invisible del país. Sin embargo, este recurso no es suficiente en muchas ocasiones, y han de obtener el cuidado que necesitan de los servicios públicos, el voluntariado o el mercado. Para adquirir cuidado a través del mercado han de disponer de renta (ingresos) o de riqueza (patrimonio). Para el 70% de los hogares es imposible pagar un cuidador a jornada completa (con salario mínimo inter-

⁷ Al redactar estas páginas, pensé en la posibilidad de titularlas «*La riqueza oculta de las naciones*», pero lo descarté porque inducía a confusión con los paraísos fiscales y otros sistemas de ocultación de bienes, que han sido tratados por Gabriel Zucman en «*La riqueza escondida de las naciones*» (2014).

profesional), porque consumiría más de un tercio de los ingresos del hogar. Para los jóvenes, los parados, los mayores y los inmigrantes, la proporción es aún más alta.

A los 65 años, la esperanza de vida es 19,8 años, de ellos 5,6 con discapacidad. La inmensa mayoría de los hogares no tienen posibilidad de extraer de sus rentas suficiente cantidad para pagar una residencia no subvencionada, aunque sea modesta y sólo ofrezca servicios básicos. La única posibilidad es vender los activos acumulados durante los años anteriores. El principal y casi único activo de la mayoría de los hogares es su vivienda. Con el valor mediano (153 mil euros antes de impuestos) de la vivienda de un hogar en que el cabeza de familia esté jubilado, pueden pagarse 84 meses de residencia básica (siete años). Si necesitan dos plazas, solamente tres años y medio. Este es el valor de la mediana, por lo que la mitad de los hogares no alcanzan esa cifra. *En resumen, los hogares no disponen de suficientes recursos monetarios para atender a sus necesidades de cuidado si han de pagar por ello.*

Si las necesidades de cuidado se priorizan para garantizar el bienestar de la población, hay que desarrollar nuevas perspectivas económicas que no se basen en el trabajo no remunerado de las mujeres, y nuevos servicios que sean accesibles a la mayoría de los hogares.

La integración de los controles sobre la actividad del sector público

Gregorio Cuñado Ausín

Auditor del Tribunal de Cuentas y Ex-Director de auditoría interna de la Sociedad Estatal Correos y Telégrafos, S.A. y sus filiales

RESUMEN

El artículo parte de la actual estructura del sistema de control sobre la actividad del sector público, y efectúa un rápido repaso de la evolución registrada en la realización del control interno, en sus diferentes modalidades, por la Intervención General del Estado, que se completa con una breve alusión a las modificaciones incorporadas en la legislación del Tribunal de Cuentas. En esta evolución se ha avanzado hacia una coincidencia de objetivos y procedimientos, entre el control interno y externo, circunstancias que llevan a plantear la conveniencia de alcanzar en la práctica una mayor integración de ambos controles, sin que dicha integración pueda ser interpretada como una confusión de controles o como una pérdida de la supremacía reconocida al Tribunal de Cuentas.

En el artículo se destaca la relevancia que la nueva normativa y los Códigos de Buen Gobierno han atribuido a la Comisión de Auditoría dentro del funcionamiento de los Consejos de Administración de las principales entidades del ámbito privado y que progresivamente se están constituyendo también en las entidades públicas. Se resaltan las cualidades de alcance personal y profesional exigidas a los miembros de la Comisión de Auditoría y la importancia de las funciones y de las responsabilidades asumidas, contando con la colaboración de la Dirección de Auditoría interna.

La Dirección de auditoría interna ha recibido un fuerte impulso en la vigente normativa como expresión de fortaleza del sistema de control interno implantado, a la vez que se desarrollan los principales requi-

sitos que su implantación ha de respetar, a fin de que los resultados de su actividad resulten útiles.

PALABRAS CLAVE: Estructura institucional del control, códigos de buen gobierno, coordinación e integración, conflicto de intereses, independencia.

ABSTRACT

The article focuses on the actual structure of control systems over the activity of the public sector; making a brief overview of the evolution of the different classes of internal controls developed by the General Intervention Board of the State Administration (IGAE), which is completed with a mention to the last modifications incorporated in the Court of Auditors regulation. In this evolution, there has been a major progress in the task of coordinating objectives and procedures of internal and external controls, thereby suggesting the convenience of reaching a better coordination between both control systems, but it may not be interpreted as a confusion of both roles or a loss of the Court of Auditors recognized supremacy.

Furthermore, the author emphasizes the relevance that regulation and Codes of Good Conduct have given to the Audit Committee, which controls the performance of the Boards of Directors in the main private companies and, progressively, in the public sector as well. Personal and professional skills demanded to the members of the Audit Committee are also highlighted, in addition to the importance of their functions and responsibility, without forgetting the collaboration of the Direction of Internal Audit. This unit has received a great support in the actual regulation as a demonstration of the strengths of internal controls, together with the development of different requirements to be respected in its implementation, in the interest of making the results useful.

KEY WORDS: *Institutional Structure of Control, Code of Good Conduct, coordination and integration, conflict of interests, independence.*

ÍNDICE

1. Evolución en la configuración del control en el Sector público.—2. Relaciones entre el control interno y el externo.—3. Una nueva perspectiva del control interno a partir de la implantación de la Comisión de Auditoría.—4. El papel relevante de la Comisión de Auditoría.—5. Las funciones de la Dirección de auditoría interna

1. EVOLUCIÓN EN LA CONFIGURACIÓN DEL CONTROL EN EL SECTOR PÚBLICO

La necesaria vinculación de la función del control con la organización y gestión de la actividad a examinar origina que dicha función vaya presentando una evolución en su configuración, como consecuencia de los nuevos requerimientos organizativos y gerenciales que se van suscitando por modificaciones en la regulación aplicable.

Generalmente, estos nuevos requerimientos son el resultado de la necesidad de atender y corregir, en lo posible, los efectos perniciosos que determinadas conductas irregulares han podido provocar en la defensa de los intereses de todos los afectados, acompañados generalmente de un ocultamiento de información, circunstancias que adquieren una mayor relevancia en periodos de crisis económico-financiera. En consecuencia, su evolución no suele responder a una configuración ideal y reflexiva de la función del control, sino que más bien es la reacción a las carencias e insuficiencias regulatorias resaltadas por los insuficientes resultados aportados por el ejercicio de la función de control ante dichos comportamientos.

Esta evolución se ha registrado tanto en el sector público como en el privado, si bien se estima que sus modificaciones han tenido un mayor alcance en el ámbito privado, con independencia de que, en algún caso, las nuevas orientaciones asumidas por la organización del control del sector privado estén propiciando también su correspondiente modificación en el sector público, como puede ser en el caso de una nueva configuración del control interno.

Dentro del sector público, la estructura de la función de control es bastante más compleja que en el ámbito privado, en consonancia con la estructura institucional que define al mismo. La caracterización básica de dicha función responde a una doble categoría de control interno y externo, si bien se requiere atender a muchas circunstancias para trasladar y aplicar esta clasificación a las distintas situaciones que pueden presentarse en cada caso. La histórica regulación de la función de control del sector público ha mantenido la diferenciación entre el control externo, atribuido al Tribunal de Cuentas y el control interno asignado en términos generales a la Intervención General de la Administración del Estado, con independencia del breve periodo de confusión de ambos controles que se produjo en 1924. Esta clasificación, trasladable con sus matices a las distintas Administraciones Territoriales, parte de la concepción de la respectiva Administración como una Unidad responsable de la gestión analizada, con independencia de los distintos grados de responsabilidad que pudieran diferenciarse en la materialización de la organización y de la actividad analizada.

Por lo que se refiere al sector público, la caracterización de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas como función externa, permanente y consuntiva, la definición de dicha Institución como supremo órgano fiscalizador del sector público, y la extensión de su actuación a todas aquellas operaciones en las que parti-

cipen los fondos públicos para evaluar el cumplimiento de los principios de legalidad, eficiencia y economía, a los que una modificación de su Ley Orgánica ha agregado los de transparencia, sostenibilidad ambiental e igualdad de género, son referencias suficientemente precisas, pese a su amplitud, para enmarcar el alcance y objetivos de esta función, que, en lo fundamental, se ha mantenido en el tiempo; y todo ello, con independencia de la vinculación que la misma ha podido presentar en relación con la función de enjuiciamiento contable, también asignada al Tribunal de Cuentas. La incorporación de los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas no ha modificado dicho marco, ya que el Tribunal de Cuentas mantiene sus competencias sobre todo el ámbito del sector público, con independencia de las necesidades y las dificultades de coordinación que esta coexistencia de controles externos pudiera suscitar.

Por otra parte, las nuevas modificaciones de la normativa del Tribunal no han supuesto una alteración sustancial de su concepción y de su funcionamiento. En este sentido, la ampliación de los principios de aplicación a los que ha de extenderse la función fiscalizadora cabe interpretarse como una respuesta explícita a los nuevos planteamientos que la sociedad reclama, con independencia de que pudieran concebirse comprendidos en los principios preexistentes; y la posibilidad expresamente reconocida de poder acceder a determinada información no es sino la materialización del deber de colaboración, como el Tribunal de Cuentas había puesto de manifiesto en sus mociones elevadas al Parlamento. Más discutible es la incorporación, en el ámbito de su Ley Orgánica, de la fiscalización de los partidos políticos, organizaciones de carácter privado, con independencia de que su financiación sea fundamentalmente pública y de que, entre sus objetivos, esté la conformación de la voluntad política de los ciudadanos. De hecho, en muchos países la auditoría de estas organizaciones queda fuera de las facultades atribuidas al Órgano de control del sector público, salvaguardando de este modo el alcance institucional de sus actuaciones.

Mucho más pronunciada ha sido la evolución del control interno, desde su diseño inicial en la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda, de 25 de junio de 1870, en cuyo artículo 52 se asignaban las funciones de intervención y contabilidad a la Dirección de Contabilidad, indistintamente denominada también Intervención General, y en la que se reconocía una responsabilidad mancomunada de los interventores y de los administradores, ordenadores de pago y jefes de establecimientos, siempre que los hubie-

ran consentido sin hacer observación escrita acerca de su improcedencia o ilegalidad.

Como cuestión colateral cabe señalar que la conjunción de las funciones de control interno del sector público estatal y centro directivo y centro gestor de la contabilidad pública se mantiene en la vigente Ley General Presupuestaria, acumulación de funciones que desde el punto de vista de la segregación de funciones pudiera propiciar la formulación de algún reparo, por cuanto que impulsa o redacta la norma, cuyo cumplimiento va a verificar posteriormente. En este sentido, elabora y propone la aprobación del Plan General de Contabilidad Pública, aprueba la normativa de desarrollo del mismo, gestiona la contabilidad de la Administración General del Estado, elabora los planes sectoriales y aprueba la normativa de desarrollo, entre otras funciones, además de elaborar la Cuenta General del Estado y tener una participación muy significativa en la confección de la Contabilidad Nacional, por lo que se refiere a las Administraciones públicas. A este respecto, puede complementariamente agregarse que, de conformidad con el ámbito territorial sobre el que extiende sus competencias, el Plan General de Contabilidad Pública es de aplicación en el ámbito estatal, y sirve únicamente de marco para las Comunidades Autónomas, propiciando, en consecuencia, la publicación de diferentes Planes de Contabilidad Pública frente a la Unidad de Plan disponible en el sector privado.

En cuanto a la función de control, la atribución inicialmente otorgada de fiscalizar todos los actos de la Administración Pública que produzcan ingresos o gastos e intervenir la ordenación y ejecución de los ingresos y pagos, se ha ido modulando y transformando hasta alcanzar la actual triple modalidad de ejercer el control interno: la función interventora, el control financiero permanente y la auditoría pública.

La función interventora tiene por objeto controlar, previa a su aprobación, los actos del sector público que den lugar al reconocimiento de derechos o a la realización de gastos, verificando la regularidad de todo acto de gestión antes de su aprobación, provocando su suspensión o la adopción de medidas correctoras que subsanen las irregularidades que se pudieran haber observado. El alcance objetivo de esta función se ha visto significativamente reducido, siendo sustituida en la mayor parte de las manifestaciones de la actividad pública por el control financiero permanente, que tiene por objeto la verificación continuada de la situación y funciona-

miento de las entidades públicas, comprobando el cumplimiento de la normativa vigente y, en general, que la gestión se ajusta a los principios de buena gestión financiera, a fin de detectar sus posibles deficiencias y proponer las recomendaciones en orden a la corrección de aquéllas. El Consejo de Ministros puede acordar que, en determinadas entidades públicas, el control financiero permanente sea sustituido por las actuaciones de auditoría pública, cuyo objetivo es verificar la gestión realizada en un periodo determinado por la correspondiente entidad pública, aplicando las normas dictadas por la Intervención General, a fin de evaluar la representatividad de sus estados contables y su adaptación a los parámetros de buena gestión.

Este repaso de las diferentes modalidades del control interno conduce al análisis de la propia evolución del sector público, a la ampliación de su ámbito y a la necesidad de adoptar medidas de agilidad en la gestión, lo que requería implementar una nueva gestión pública abriendo el mero control de legalidad hacia el análisis de otros parámetros sobre la bondad y representatividad de la información financiera, así como de los criterios que pueden identificar la buena gestión. Lo más relevante de esta transformación es que supuso que los gestores públicos asumieran las responsabilidades de su gestión y que se fueran reemplazando los procedimientos de intervención previa por criterios de eficacia y eficiencia en la valoración de dicha gestión, sustitución a la que responden las modalidades de control financiero permanente y de auditoría en los que se ve también plasmado el ejercicio del control interno. A este respecto, cabe señalar que esta transformación no ha sido doctrinalmente pacífica, pues la restricción del ámbito de la función interventora se vio acompañada por una multiplicación de entes públicos no sometidos al derecho administrativo y sin que se definiera claramente el marco de actuación de los gestores públicos, no sometidos a un contexto competitivo y afectados por un proceso de selección y motivación vinculado al poder político, circunstancias que pueden tener su incidencia en la identificación y exigencia de las responsabilidades asumidas, argumento esgrimido a favor de la restricción de la intervención previa.

La significativa reducción, en su ámbito subjetivo y objetivo, de la función interventora y el diferente alcance previsto para los reparos formulados en el ejercicio interventor en comparación con el tratamiento de los informes del control financiero permanente o de auditoría y los planes de acción que pudieran convenirse a partir de los mismos ratifican la importante transformación en el

funcionamiento del control interno, generándose, a su vez, una importante confluencia de los objetivos pretendidos y los procedimientos aplicados con los han venido caracterizando al control externo. La publicación de actuaciones indebidas y el conocimiento de sucesos de corrupción en la actividad pública, agregados a la débil exigencia en las responsabilidades asumidas por los gestores, suscitan en ocasiones formulaciones a favor de retornar y reforzar la intervención previa, con la consiguiente lentitud y demora en la toma de decisiones y en su ejecución, en lugar de potenciar los mecanismos de exigencia de las pertinentes responsabilidades en que se hubiera incurrido y de cumplimentar las recomendaciones derivadas del ejercicio del control.

2. RELACIONES ENTRE EL CONTROL INTERNO Y EL EXTERNO

Todas las mencionadas modalidades de control interno son ejercidas por la Intervención General a través de sus órganos centrales o de las intervenciones delegadas, de conformidad con los principios de autonomía, ejercicio desconcentrado y jerarquía interna; y los funcionarios que lo realizan gozan de independencia funcional con respecto a los órganos cuya gestión controlan. El hecho de que este control se realice con autonomía y de que sus autores tengan legalmente reconocida su independencia funcional respecto a los gestores controlados no implica que pierda su identificación como control interno que parte de la concepción del sector público como un todo, en el que los servicios de intervención, con su respectivo grado de responsabilidad, están integrados. La diferenciación que, a este respecto, pudiera formularse reconociendo que los servicios de intervención dependan funcionalmente del Ministerio de Hacienda y desde el punto de vista orgánico del Consejo de Ministros no modifica el carácter interno de este control ejercido como un todo, sino que lo refuerza al formar parte de la estructura administrativa, como la propia normativa presupuestaria reconoce.

Es esta concepción del sector público como una Unidad la que ampara y fundamenta la distinción entre control interno y externo, atribuido este al Tribunal de Cuentas, distinción que excluye a esta Institución de cualquier ámbito de responsabilidad que pudiera derivarse de la gestión pública, con independencia de las que le pudiera corresponder en el desarrollo de las competencias que tiene atribuidas. Cabe señalar, a este respecto, que la pretendida atribución al Tribunal de Cuentas de la función de Órgano

consultivo, en materias económico-presupuestarias, puede afectar indirectamente a esta exención de responsabilidades en el ámbito de la gestión pública.

Es evidente que las menciones efectuadas a la Intervención General de la Administración del Estado como referencia general de la responsabilidad del control interno han de quedar limitadas al sector público estatal, asumiendo estas mismas funciones las respectivas Intervenciones de las Comunidades Autónomas y de la Administración Local por lo que respecta a su correspondiente ámbito competencial y con independencia de las singularidades que en cada caso se pudieran presentar. Como se ha mencionado, a diferencia del Tribunal de Cuentas que extiende sus competencias a todo el Estado, la Intervención General de la Administración del Estado tiene limitadas sus atribuciones al ámbito del sector público estatal, con independencia de ciertas extensiones que en materias específicas tiene específicamente reconocidas.

Por otra parte, esta identificación como control externo o interno tiene su necesario complemento en la diferenciación del destinatario directo de sus respectivos resultados, en cuanto que las Declaraciones, Informes Mociones o Notas que el Tribunal de Cuentas apruebe han de remitirse a las Cortes Generales y publicadas, en sus propios términos, en el Boletín Oficial de Estado, mientras que los resultados de la Intervención General de la Administración del Estado se mantienen en el ámbito de la Administración y del Poder Ejecutivo que, en última instancia y en el caso de discrepancia, podrá adoptar la decisión que considere más pertinente.

La conjunción de estos controles determina la estructura fundamental del sistema de control económico-financiero del sector público estatal, trasladable con sus singularidades a los sectores públicos autonómico y local, como se ha señalado. La diferenciación entre control interno y externo, con su respectiva regulación y alcance, ofrece, desde el punto de vista teórico-organizativo, una configuración adecuada del mismo, superando las disfunciones que otras organizaciones en el ámbito internacional presentan por la confusión de ambos controles; y todo ello con independencia de la conveniencia de continuar avanzando en la identificación del marco de actuación de los gestores públicos y en la exigencia de las responsabilidades por ellos asumidas.

Por otra parte, si bien la frecuente aparición de conductas irregulares y de actuaciones ineficientes pudiera insinuar importantes de-

ficiencias en su configuración o en su ejercicio, dicha percepción debiera ser contrarrestada con el análisis de los resultados obtenidos tanto del control interno como del externo. El repaso de los informes emitidos por ambos controles deja constancia de los frecuentes reparos y observaciones que el control interno ha permitido detectar y comunicar a los respectivos responsables, así como de las evaluaciones elevadas por el control externo al Parlamento y que permiten alcanzar una valoración suficientemente significativa del funcionamiento y situación económico-financiera del sector público.

No obstante, se estima que su funcionamiento pudiera beneficiarse de la oportuna coordinación entre los diferentes controles. La propia normativa presupuestaria viene a insinuar esta coordinación cuando establece que los informes elaborados por el control interno han de ser remitidos al Tribunal de Cuentas. La coincidencia de los objetivos pretendidos y de los procedimientos aplicados por el control interno en sus modalidades de control financiero permanente y de auditoría con los asignados al control externo en su específica normativa, identificados ambos como control posterior encaminados a evaluar la eficacia y eficiencia de la actividad económico-financiera pública, sugiere la necesidad de potenciar vías de coordinación, a fin de aprovechar las sinergias que en el ejercicio coordinado de ambos controles se pudieran generar.

El impulso de esta coordinación no puede identificarse como una confusión de la respectiva razón de ser de ambos controles, ni conducir a difuminar el carácter de Supremo Órgano Fiscalizador asignado al Tribunal de Cuentas, uno de cuyos primeros objetivos en su función fiscalizadora ha de ser evaluar la adecuada organización y funcionamiento del control interno. Se trata de conseguir que en la práctica el control interno sea de la máxima utilidad para el control externo del Tribunal y que aquel se vea también reforzado por la actividad del Tribunal, a la vez que asume entre sus objetivos el seguimiento de las conclusiones y recomendaciones que el Tribunal pudiera haber emitido en sus informes.

En esta sentido, la intensificación de las relaciones entre ambas Instituciones, el intercambio de criterios en la planificación de la respectiva actividad, prestando en ambos casos singular atención a aquellas actuaciones que pudieran tener una mayor resonancia y preocupación social, el intercambio fluido de información y documentación evitando cualquier manifestación de injustificado celo profesional que pudiera restringir el acceso a la misma por parte del Tribunal, la conjunción de esfuerzos en la exigencia de las res-

ponsabilidades contables o de otra naturaleza en que pudieran haber incurrido los responsables públicos, así como el avance del Tribunal de Cuentas en nuevos campos como la contabilidad nacional o la transparencia presupuestaria, son algunas de las múltiples vías en las que se estima que la coordinación puede intensificarse.

3. UNA NUEVA PERSPECTIVA DEL CONTROL INTERNO A PARTIR DE LA IMPLANTACIÓN DE LA COMISIÓN DE AUDITORÍA

A la estructura expuesta de la función de control sobre la organización y actividad del sector público cabe agregar la figura del responsable de control estrictamente interno dentro de cada organización o entidad y que, en el ámbito del sector público, también se está consolidando.

Las situaciones de elevada complejidad que se han presentado en los últimos periodos han obligado a nuevas regulaciones en el ámbito internacional y en el nacional, con la finalidad de potenciar el buen gobierno de las diferentes organizaciones y dar satisfacción a las nuevas inquietudes y exigencias planteadas por los inversores y restantes grupos de interés, el mercado y la propia opinión pública. Si bien esta nueva perspectiva del control interno tiene una proyección inmediata en el sector privado, también está avanzando su implantación en el ámbito del sector público, bien por cumplimiento de la normativa mercantil cuando es de aplicación, bien por razones de estricta mejora del funcionamiento dentro de cada organización.

Por lo que se refiere a la regulación española, cabe destacar cuatro hitos más o menos recientes que han venido a resaltar y potenciar el control interno dentro de las propias organizaciones, como son la actual normativa sobre las sociedades de capital, recogida en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital recogido en la Ley 31/2014, la nueva Ley 22/2015, de Auditoría de cuentas, el Código de Buen Gobierno de las sociedades capitalizadas, aprobado por la CNMV en febrero de 2015 y, por último, la reforma del Código Penal en lo que se refiere a las posibles responsabilidades penales de las personas jurídicas, además de las que pudieran corresponder a sus administradores.

La reforma de las Sociedades de capital supuso un significativo avance en la regulación del Gobierno Corporativo, que se puede ver reconocido en la composición, funciones y funcionamiento del Consejo de Administración de las sociedades y en el reforzamiento de las Comisiones de Auditoría dentro del mismo.

Por lo que se refiere a la organización y funcionamiento del Gobierno Corporativo, se ha reforzado la presencia de los Consejeros Independientes en el Consejo de Administración, designados en atención a sus condiciones personales y profesionales, regulándose la duración máxima del mandato de los Consejeros y se han proclamado los principios a los que debe ajustarse su actuación, destacando, junto a los principios de diligencia, dedicación y discrecionalidad, el de lealtad a la sociedad, en virtud del cual todas sus actuaciones han de estar guiadas por la buena fe y el mejor interés de la entidad, evitando toda situación en la que pudiera apreciarse un conflicto de intereses, tanto con las pretensiones directas como con las que pudieran derivarse de las relaciones con persona vinculada, y que pudieran derivar en la exigencia de responsabilidades. Junto con estas obligaciones se les ha reconocido el derecho a recabar la información adecuada y necesaria para el ejercicio de sus funciones, así como a percibir las remuneraciones acordadas, cuya aprobación definitiva habrá de ser sometida a la Junta General, así como la del Informe anual que sobre esta materia ha de confeccionar la Comisión de Retribuciones. En definitiva, la nueva regulación ha tratado de potenciar la profesionalidad de los Consejeros y su compromiso con la entidad, teniendo acceso a toda la información necesaria para su función.

La confianza, valor esencial para un adecuado funcionamiento de los mercados, así como de las Instituciones públicas en el ámbito del sector público, viene sustentada en una adecuada organización de las entidades y en la fiabilidad de la información económico-financiera que las mismas emiten, reforzando su transparencia. El primer y fundamental eslabón en la conformación de la cadena de valor de los diferentes intervinientes en la consolidación de esta confianza está definido por los responsables directos de la organización y gestión de las diferentes entidades. Con la finalidad de reforzar el correcto funcionamiento del máximo órgano responsable, se le ha dotado de dos instrumentos auxiliares de gran relevancia, como es la potenciación de las funciones asignadas a la Comisión de auditoría, conformada en su propio seno, y la actualización del Código de buen gobierno.

En el ámbito internacional, fue la conocida Ley Sabarnes-Oxley, promulgada en Estados Unidos en el año 2002 tras la constatación de que la información contable ofrecida por importantes empresas carecía de fiabilidad, la que, entre otras muchas medidas, incorporó el requerimiento de que las compañías con cotización en bolsa dispusieran de un Comité de auditoría, integrado dentro del Consejo

de Administración, con Consejeros independientes, que supervisen la relación entre la compañía y sus auditores externos y confirmen, su vez, la independencia de los auditores externos respecto a la entidad auditada. La incorporación de esta previsión en la regulación nacional se efectuó unos meses más tarde a través de la conocida como Ley Financiera, la Ley 44/2202, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiera, siendo objeto de posteriores referencias y matizaciones legislativas a través de la Ley de la Economía Sostenible o la modificación de la Ley del Mercado de Valores, entre otras, hasta alcanzar la nueva configuración de la Comisión de auditoría contemplada en la actual regulación de las Sociedades de Capital y en la Ley de Auditoría de Cuentas, en sintonía con lo previsto en la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014, y del Reglamento 537/2014, sobre la auditoría legal de las cuentas anuales.

Con independencia de que los Estatutos de la Sociedad establezcan la composición y funcionamiento de la Comisión de auditoría, la reforma de la Ley de Sociedades de Capital y la Ley de Auditoría ha incorporado elementos sustantivos en su caracterización como elemento esencial para garantizar la confianza que el Consejo de Administración ha de transmitir. Se ha resaltado en este sentido el carácter de Consejeros no ejecutivos de sus miembros, a la vez que se ha previsto que han de formar partes de la misma Consejeros independientes, uno de las cuales asumirá las funciones de Presidente, exigiéndose explícitamente que alguno de ellos tenga conocimiento de las materias de contabilidad y auditoría. En definitiva, la independencia y la cualificación profesional se presentan como requisito imprescindible para poder reconocer la necesaria fiabilidad de la información que se eleva al Consejo de Administración o que el mismo pudiera emitir. Es decir, se ha profesionalizado la actuación de la Comisión de auditoría como garantía para que el Consejo de Administración disponga de información objetiva y de criterios técnicos sobre la realidad y situación de la entidad, además de potenciar la fiabilidad de la información que se transmita a todos los interesados.

Ha de resaltarse la identificación del principio de independencia con la exigencia a los Consejeros de unas cualidades de carácter personal, además de profesional, reconocibles en el momento de su nombramiento y vinculadas a toda su trayectoria profesional, en la pretensión no solo de alcanzar su legitimación de origen, sino también de asegurar su legitimación de ejercicio en el desarrollo de las funciones asumidas.

Esta misma conclusión se alcanza cuando se repasan las funciones que tiene asignadas la Comisión de auditoría, que ha de supervisar la eficacia del control interno de la sociedad y los sistemas de gestión de riesgos, así como el proceso de elaboración y presentación de la información financiera preceptiva. Asimismo, la Comisión de auditoría, salvo que tuviera atribuida esta competencia otra Comisión u Órgano, deberá informar con carácter previo al Consejo de Administración sobre todas las materias previstas legalmente y, singularmente, sobre la información financiera que ha de publicarse, sobre las operaciones con partes vinculadas o las que se prevea efectuar en paraísos fiscales o con entidades de propósito especial.

La asunción responsable de esta función tiene que venir necesariamente acompañada de un conocimiento preciso y objetivo de la realidad de la entidad, de la estructura organizativa que tiene implantada, con una adecuada distribución de competencias en todos los niveles y la correcta segregación de funciones y responsabilidades, como elementos caracterizadores de un buen sistema de control interno. Este conocimiento ha de estar completado con el análisis de los riesgos a los que la gestión está sometida, bien de carácter operativo o bien de mercado, además del riesgo legal, el tecnológico y el reputacional, entre otros, con las consecuencias económico-financieras que en cada caso pudieran derivarse en función del impacto esperado y de las medidas de cobertura que se hubieren adoptado. Por otra parte, este análisis de riesgos ha de estar vinculado al plan estratégico implantado en una correcta y dinámica interrelación de objetivos, planes de acción y recursos disponibles en los sucesivos periodos temporales. Esta función de supervisión alcanza, asimismo, al proceso de elaboración y presentación de la información financiera preceptiva.

En consonancia con la importancia reconocida a la información financiera y la especialización de la Comisión de auditoría, se le asigna la función de elevar al Consejo de Administración las propuestas de selección, nombramiento, reelección y sustitución del auditor externo, así como las condiciones de su contratación y recabar regularmente de él información sobre el plan de auditoría y su ejecución, además de preservar su independencia en el ejercicio de sus funciones, erigiéndose dicha Comisión en el órgano vigilante de la calidad de la actividad auditora, tanto en el proceso de selección como en su ejecución, y simultáneamente en la garantía de su independencia, condición indispensable para la fiabilidad de sus conclusiones.

A fin de confirmar esta independencia, la Comisión ha de recibir del auditor externo información sobre las cuestiones que pudieran poner en riesgo su independencia o que estuvieran contempladas en la normativa de auditoría. Entre esta información, ha de incluirse la declaración anual de su independencia respecto a la entidad auditada y vinculadas directa o indirectamente a la misma, así como la información sobre los servicios adicionales que pudiera haber prestado. Como resultado de este proceso de supervisión, la Comisión de auditoría ha de emitir anualmente, con carácter previo a la emisión del informe de auditoría de cuentas, un informe en el que se exprese una opinión sobre la independencia del auditor de cuentas y, de modo singular, una valoración de los posibles servicios adicionales ofrecidos.

Asimismo, la nueva regulación de la auditoría externa de las cuentas camina por la necesidad de potenciar la transparencia y la independencia de los auditores, como requisitos indispensables para recuperar la confianza en la información financiera, que se había visto alterada por casos de empresas cuya información no veraz no había sido cuestionada en el proceso e informe de la auditoría realizada. Como se ha mencionado, la influencia de estas situaciones se ha visto realzada en momentos de inestabilidad económica y financiera marcados por la crisis sobrevenida y que hicieron más visible la necesidad de superar el grado de desconfianza generado y de reforzar el carácter de función de interés público reconocido a la auditoría de cuentas.

Junto con la proclamación del principio general de independencia de los auditores y la necesidad de implantar un sistema de amenazas y salvaguardas que garanticen su cumplimiento, la nueva regulación contempla numerosas causas de incompatibilidad tanto por situaciones personales en la entidad auditada como por servicios relacionados con la misma, además de las posibles extensiones que pudieran presentarse en el desarrollo de la auditoría ordinaria. Todos estos planteamientos se ven incrementados cuando se trata de garantizar la mayor relevancia de la información ofrecida por las Entidades de Interés Público, concepto que, con independencia de la evolución histórica que puede observarse en la delimitación de su alcance, viene a integrar a las entidades que por el volumen y relevancia de su actividad pueden tener incidencia en la evolución de los mercados o a las que tienen una presencia activa en la canalización del ahorro, por lo que, como contraprestación a la confianza otorgada por los depositantes, asegurados o inversores en general, se demanda una mayor calidad y seguridad en

la auditoría, a través de unos requisitos más restrictivos. Es evidente que, con independencia de que algunas entidades del Sector público estén formalmente incluidas y catalogadas como Entidades Interés Público, por cumplir los criterios establecidos en su identificación, la transparencia que se trata de garantizar en las mismas es un principio ineludible para todas las entidades públicas.

Entre estos requisitos exigidos a los auditores externos, cabe incluir la ampliación del catálogo de servicios cuya prestación se prohíbe expresamente, entre los que ha de reseñarse el diseño e implantación de procedimientos de control interno o de gestión de riesgos y los servicios relacionados con la auditoría interna de la entidad auditada, cuya existencia queda directamente vinculada a la Comisión de auditoría. Asimismo, se delimitan los honorarios obtenidos en los últimos ejercicios y su concentración en una misma entidad, y se reduce el periodo de contratación, propiciando una mayor rotación de los auditores externos, así como la realización de trabajos conjuntos entre auditores y una mayor transparencia en el proceso de designación.

El cumplimiento de estos requisitos ha de tener su reflejo en el correspondiente informe de auditoría; pero, sobre todo, en el informe adicional que ha de entregarse a la Comisión de auditoría, en el que, junto con la identificación de los auditores y la posible utilización de trabajos externos, se ha de incorporar una declaración de independencia con respecto a la entidad auditada y una descripción del trabajo realizado, dejando constancia de la capacidad de la entidad y de las deficiencias significativas observadas en el sistema de control interno y en el cumplimiento de la normativa aplicable y de los criterios de valoración aplicados, junto con la descripción de todas las dificultades relevantes que pudieran haberse presentado durante la realización de la auditoría.

La principal obligación de la Comisión de auditoría u Órgano semejante en el caso de que su constitución estuviera excepcionada por las previsiones recogidas en la vigente normativa, es comunicar al Consejo de Administración sobre las conclusiones deducidas de la información a la que ha tenido acceso y de las materias contempladas en la Ley o en los Estatutos de la entidad y, en particular, sobre la información financiera que la sociedad ha de publicar periódicamente.

Resulta indiscutible, a raíz de lo expuesto, el papel preponderante que le ha sido atribuido a la Comisión de auditoría y, cuyo ejercicio, además de la especialización técnica exigida, al menos a

alguno de sus miembros, requiere estar apoyado en la colaboración que los restantes estamentos de la organización le han de prestar y de modo particular en el servicio de auditoría interna que las entidades han de constituir. De este modo, el nuevo marco jurídico ha venido a determinar las atribuciones de la Dirección de auditoría interna dentro de las organizaciones en consonancia con la importancia reconocida a la actuación de la Comisión de auditoría, pudiéndose constatar una doble orientación en la vigente normativa. Mientras que la auditoría externa se encuentra con una regulación más acotada, la auditoría interna se ve reconocida y potenciada en sintonía con el realce otorgado a la Comisión de auditoría.

Junto a la evolución de este marco estrictamente regulatorio de carácter vinculante, cabe efectuar una referencia a los sucesivos Códigos de Buen Gobierno y Códigos de Control Interno, que a través de sus recomendaciones han ido asumiendo la necesidad de potenciar la transparencia en los Órganos de Gobierno, buscando el equilibrio entre los intereses de los gestores y los que buscan los pequeños inversores y todos los interesados que, de uno u otro modo, se relacionan con la entidad, e impulsando un comportamiento ético bajo el principio de «cumplir o explicar» y muchos de cuyos planteamientos han pasado con el tiempo a incorporarse al derecho positivo regulador.

En el ámbito internacional, junto al conocido informe Nolan, que en 1995 hizo públicos los principios que, de permanente actualidad, han de guiar la gestión pública (la defensa del interés público, la integridad, la objetividad, la responsabilidad, la transparencia, la honestidad y la capacidad de decisión), cabe mencionarse el informe Cadbury, publicado en Londres en 1992, en el que se abordan las responsabilidades de los gestores y el rol que ha de asumir el Comité de auditoría y al que siguieron otros Informes en el mismo país, como el Código Stewardship publicado en 2012 por el regulador británico en materias de contabilidad, auditoría y gobierno corporativo, en el que se establecen principios tendentes a promover un crecimiento sostenible en el largo plazo, que aseguren la viabilidad de las empresas y propicien el seguimiento activo de los inversores.

No obstante, con independencia de otros Códigos publicados en el entorno de la OCDE y otras organizaciones internacionales, ha de reseñarse la importancia que en el ámbito del control interno han tenido los sucesivos informes emitidos por la Comisión Treadway, cuya constitución se llevó a cabo en 1985, conformada por cinco Instituciones representativas en Estados Unidos en el campo

de contabilidad, finanzas y auditoría interna, con el objeto de identificar los motivos que pudieran originar la publicación de información financiera fraudulenta, y proponer orientaciones para la lucha contra el fraude, y la potenciación del control interno y del análisis de riesgos, a fin de perfeccionar los procesos de gobierno de las organizaciones. Entre las recomendaciones de la Comisión ha estado la formulación continuada de nuevas orientaciones sobre el control interno, que ha dado su fruto en la emisión de orientaciones que han sido asumidas por las principales organizaciones nacionales e internacionales en el ámbito de la auditoría.

Los sucesivos Informes COSO, así denominados por su denominación en inglés, han ido propiciando el establecimiento de un concepto compartido de control interno y de una estructura generalizada del mismo, que se ha ido incorporando en las políticas y normativa reguladora, como ocurrió en la precitada Ley Sarbarnes-Oxley, que asumió la incorporación de la Comisión de Auditoría dentro de la organización. A su vez, la necesidad de ir haciendo frente a las nuevas situaciones y, en ocasiones, irregularidades que el mercado ofrecía, propició la emisión de diferentes versiones hasta alcanzar el informe COSO III, publicado en 2013, referido al marco integrado del control interno, en el que se describen las relaciones existentes entre los objetivos a que aspiran las entidades, los componentes necesarios para alcanzar dichos objetivos y los principios relevantes que reflejan los conceptos fundamentales relacionados con los componentes.

El Control Interno es definido como un proceso llevado a cabo por los órganos de gobierno, la dirección, y el resto del personal de una organización, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en la consecución de los objetivos relativos a las operaciones, a la información y al cumplimiento de la normativa aplicable. Entre sus componentes se presta especial atención al entorno de control, identificado como el conjunto de normas, procesos, y estructuras que constituyen la base sobre la que se desarrolla el control Interno de la organización y que tiene una influencia muy relevante sobre el resto de los componentes, al implicar una difusión del compromiso con los valores éticos y la asunción de responsabilidades. Un segundo componente es la evaluación de los riesgos a los que están expuestos los objetivos de la organización, propiciando un seguimiento dinámico de la consistencia de los objetivos y la posible incidencia de los riesgos en su consecución. A fin de mitigar los efectos de estos riesgos se prevé la implantación de un sistema de control y la habilitación de canales de información

relevante y de calidad, así como el mantenimiento de un permanente ejercicio de supervisión, como elemento sustancial del sistema de control interno. Cada uno de estos componentes está sometido a determinados principios, cuyo nivel de cumplimiento marca el nivel de fortaleza del sistema.

Con independencia de las diferencias que pudieran detectarse entre el modelo COSO y otros modelos que se pudieran haber diseñado o implantado, en todo caso es preciso destacar que el control interno es una responsabilidad de la dirección de las organizaciones a fin de obtener una garantía razonable en relación con el cumplimiento de los objetivos propuestos, contando para ello con las superpuestas líneas de defensa que conforman el sistema: Una primera línea asumida por los responsables de ejecutar el sistema operativo de conformidad con el marco de cumplimiento previsto; una segunda línea integrada por las funciones que diseñan en la organización el marco de cumplimiento de las operaciones, como la gestión de riesgos, la normativa, el control financiero y la supervisión; y una tercera línea de defensa reservada a la auditoría interna, que ha de analizar cómo la organización evalúa y gestiona sus riesgos y la eficiencia y eficacia con la que ejecuta el marco de cumplimiento. La Dirección de auditoría interna asume la responsabilidad de evaluar la organización y la gestión que la misma desarrolla, presentándose como una línea de refuerzo para alcanzar la calidad pretendida.

En definitiva, cabe diferenciar dos diferentes niveles de orientación recogidos en sus recomendaciones, marcados, por un lado, por el establecimiento de un planteamiento ético en la organización y un tono de control suficientemente asentado; y por otro, por el reforzamiento de las funciones asignadas a la auditoría interna y a la Comisión de auditoría del Consejo de Administración, que ha de conocer y supervisar el proceso de información financiera y los controles internos de la organización, así como controlar y garantizar la independencia del auditor externo.

Aunque este modelo está definido para el sector privado, el Instituto de Auditores Internos de España ha efectuado una publicación en la que se trata de analizar la aplicación del marco integrado de control interno de COSO en el Sector público español, y en la que se resaltan todas las cuestiones significativas a través de las cuales cada organización puede evaluar el grado de madurez de su modelo de control interno, sin perjuicio de los controles que pudieran programar la Intervención General o el Tribunal de Cuentas.

En el contexto de la Unión Europea, la publicación en 2011 del Libro Verde sobre gobierno corporativo, vino a consolidar su identificación como elemento esencial en la cimentación de la confianza en el mercado único. En el mismo se planteó la necesidad de aplicar un criterio de diversidad profesional, internacional y de género en la designación de los miembros del Consejo de Administración, a los que se exige disponibilidad y dedicación profesional, a la vez que se expone la conveniencia de una limitación de sus mandatos y de disponer de una evaluación anual de su actividad. Se resalta la preocupación por la participación y la defensa de los intereses de los accionistas en la empresa, especialmente de los minoritarios e, incluso, de sus trabajadores. Se comparte la bondad del principio «cumplir o explicar», si bien destaca la necesidad de potenciar la calidad de la información y la conveniencia de que la información del gobierno corporativo sea oportunamente supervisada. Las cuestiones suscitadas en este Libro Verde abrieron un largo periodo de análisis y debate que se sustanciaron en la mencionada Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo; y en España en la nueva Ley de Auditoría de Cuentas.

Al igual que en el entorno internacional, en el ámbito nacional los sucesivos Códigos de Buen Gobierno ofrecen el progresivo interés por potenciar actitudes y medidas a favor del gobierno corporativo, en aras de una gestión más transparente. Así el Código Olivencia fue el resultado de la Comisión especial constituida en 1997 para el estudio ético de los Consejos de Administración y que, tomando como referencia el precitado Informe Cadbury, formuló veintitrés recomendaciones para la autorregulación de los Consejos de las sociedades cotizadas en mercados organizados y en las que se aborda su composición y su distribución entre consejeros ejecutivos y externos, así como las condiciones exigibles en la designación de los consejeros independientes, junto con los principios de diligencia, lealtad y transparencia en la información que deben guiar sus actuaciones, además de la conveniencia de disponer de unas reglas de funcionamiento que contemplen su función de supervisión y garanticen la independencia de los auditores externos.

El posterior Código Aldama, publicado en 2003, partiendo del análisis del grado de implantación del Código precedentes y reconociendo la información reducida y fragmentaria de las sociedades cotizadas, propugna el equilibrio entre propietarios o inversores y gestores e impulsa la autorregulación sustentada en los principios de transparencia, diligencia y lealtad ante posibles conflictos de in-

tereses. Defiende la necesidad de contar con la pertinente información sobre la estructura de propiedad y administración de la sociedad, así como sobre las operaciones vinculadas y operaciones intragrupo, el sistema de gestión de riesgos y el funcionamiento de la Junta General y manifiesta su preocupación por que los mercados aseguren la correcta y necesaria transmisión de toda la información relevante, cualitativa y cuantitativa, en tiempo útil y de forma equitativa y simétrica.

El Código unificado de buen gobierno de las sociedades cotizadas, aprobado por Acuerdo del Consejo de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) en 2006, se reitera en el principio de voluntariedad, si bien haciendo más explícito el principio de «cumplir o explicar», en el supuesto de que no se secundara alguna de las recomendaciones formuladas en el mismo. Remarca el derecho a voto de los accionistas y recomienda no restringir innecesariamente las facultades de la Junta General, que debe disponer de la pertinente información y de la posibilidad de decisión. Asimismo, destaca el interés social como principio de actuación del Consejo de Administración y resalta su función general de supervisión, aprobando su estructura organizativa y las políticas y estrategias generales, participando en la política de remuneraciones y en la aprobación de operaciones con consejeros y entidades vinculadas, evitando conflictos de interés. En cuanto a la conformación del Consejo de Administración, recomienda una dimensión y estructura funcional adecuada, sugiriendo mayoría de miembros externos y reforzando las condiciones requeridas para los Consejeros independientes, así como la conveniencia de efectuar una autoevaluación anual de funcionamiento del Consejo, en sintonía con lo previsto en el Libro Verde sobre gobierno corporativo de la Unión Europea.

Entre las numerosas iniciativas adoptadas en la pretensión de potenciar las buenas prácticas en el gobierno corporativo, ha de mencionarse la constitución en el ejercicio 2013 de una nueva Comisión, en el ámbito del Plan Nacional de Reformas adoptado en dicho año, con el objetivo de formular sugerencias y colaborar con la CNMV en la actualización del anterior Código, cuya nueva versión se publicó en 2015 y en el que se dejó constancia de cómo muchas de las anteriores recomendaciones han pasado a integrarse dentro del derecho societario positivo, a la vez que se ven ampliadas y reforzadas las atribuciones asignadas a la Comisión de Auditoría dentro del Consejo de Administración. En consonancia con el objetivo que dio origen al reconocimiento de esta

Comisión, se recuerda la conveniencia de establecer vías de aproximación más estrechas y directas con los accionistas, a fin de que puedan actuar de manera informada, pudiéndose requerir la intervención del Presidente de la Comisión en la Junta General para facilitar determinada información técnica o la interpretación de las salvedades que el auditor externo pudiera haber recogido en su informe de auditoría, además de hacer públicos los informes que la Comisión pudiera haber emitido sobre operaciones vinculadas o su propio funcionamiento.

Se recomienda que la Comisión de Auditoría sea informada de todas las modificaciones estructurales y corporativas que se haya contemplado realizar para que pueda analizar las condiciones previstas e informar al Consejo sobre su impacto en las cuentas de la compañía. Ha de supervisar el proceso de elaboración y la integridad de la información financiera, así como el control y gestión de riesgos, velando que se cuantifiquen adecuadamente las consecuencias que pudiera derivarse, así como la implantación de sistemas que mitiguen suficientemente sus efectos.

Entre las funciones que la Comisión tiene reconocidas, junto con la evaluación del sistema de control interno, en su amplio alcance, figura de forma expresa la supervisión y protección de la independencia del servicio de auditoría interna que la entidad tuviera constituido. De este modo, se reconoce expresamente la existencia del servicio de auditoría interna dentro de las organizaciones y se introduce una relación entre dicho servicio y la Comisión de Auditoría que va a fundamentar la razón de ser de dicho servicio y va a orientar el reconocimiento de su status dentro de las organizaciones.

En este sentido, el Código de buen gobierno de la CNMV, en sus recomendaciones 40 y siguientes, sugiere que bajo la supervisión de la Comisión de Auditoría, se disponga de una Unidad de auditoría interna, cuya función consistirá en velar por el buen funcionamiento de los sistemas de información y de control interno. La Comisión velará por la independencia de la Unidad y propondrá la selección y cese del responsable, a la vez que propondrá el presupuesto de este servicio. Por lo que se refiere a su actividad, corresponde a la Comisión aprobar la orientación y planes de trabajo, que ha de estar enfocado hacia el análisis de los riesgos más relevantes. A tal fin, el responsable de la Unidad de auditoría interna ha de presentar a la Comisión de auditoría el plan anual de trabajo, así como la información periódica sobre las incidencias que

se pudieran presentar en su desarrollo y los resultados alcanzados, además del informe final de las actividades realizadas en cada ejercicio. A través de esta información, la Comisión podrá constatar que la actividad del servicio de auditoría está enfocada principalmente hacia los riesgos más relevantes de la sociedad, así como a supervisar su eficacia y discutir las debilidades más significativas del sistema de control interno detectadas en el ejercicio de la actividad auditora, verificando, a su vez, que la alta dirección tiene en cuenta las conclusiones y recomendaciones de sus informes.

Por último, en cuanto a la incardinación de la Unidad de auditoría dentro del organigrama de la sociedad, el Código de la CNMV sugiere que dependa del Presidente no ejecutivo del Consejo o del Presidente de la Comisión de auditoría.

4. EL PAPEL RELEVANTE DE LA COMISIÓN DE AUDITORÍA

De todo lo expuesto cabe resaltar que, junto a la preocupación por garantizar una mayor transparencia en las organizaciones y una mayor fiabilidad de la información financiera transmitida, apreciable tanto en la nueva regulación como en las nuevas orientaciones que las recomendaciones que los Códigos de buen gobierno transmiten, estos instrumentos jurídicos aportan también soluciones operativas, centradas fundamentalmente en la constitución y funcionamiento de la Comisión de auditoría y, vinculada a la misma, en el fortalecimiento de Unidades de auditoría interna, que facilite el ejercicio de las funciones que dicha Comisión tiene atribuidas.

Como se desprende de las sucesivas referencias normativas mencionadas, la composición y funciones de la Comisión de auditoría han ido evolucionando desde su regulación inicial, apreciándose en dicha evolución la pretensión de potenciar su profesionalización y su independencia. Inicialmente, se contemplaba la presencia de consejeros ejecutivos en la misma, si bien en minoría. En una reforma posterior se requirió que uno de los consejeros externos, fuera independiente y tuviera conocimiento y experiencia en las materias de contabilidad, auditoría o ambas. Asimismo, en la mencionada reforma de la Ley de Sociedades de Capital de 2014 se obligó a que todos sus miembros fueran consejeros externos y que, al menos, dos de ellos fueran independientes, uno de los cuales habrá de tener los conocimientos y experiencia anteriormente exigidos en materias de contabilidad, auditoría o ambas. Por su parte, la nueva Ley de Auditoría de Cuentas reitera la exigencia de que todos sus miembros sean consejeros externos, pero matiza que una mayoría de los mismos

han de ser independientes, con el mismo requerimiento de que al menos uno de ellos tenga conocimientos y experiencia en las materias mencionadas, añadiendo adicionalmente que los miembros de la Comisión, en su conjunto, han de tener conocimientos técnicos en relación con el sector de actividad o modelo de negocio. En el Código de Buen Gobierno del Reino Unido, se recomienda que esté íntegramente constituida por consejeros independientes.

Por último, el Código de Buen Gobierno insiste en la necesidad de atender a los perfiles técnicos de los miembros de la Comisión, especialmente de su Presidente, en las materias ya comentadas, a las que agrega, el conocimiento y experiencia en gestión de riesgos, materia de singular relevancia en la nueva orientación de la gestión empresarial, especialmente en contextos de elevado grado de incertidumbre.

La constitución de la Comisión de auditoría le corresponde al Consejo de Administración y su creación está prevista para ayudar al mismo a cumplir con la responsabilidad de idoneidad del sistema de control interno y de gobierno corporativo, de fiabilidad y representatividad de la información financiera y de la eficacia en la gestión de riesgos, objetivos que condicionan los requisitos y capacidades exigibles a sus miembros, además de la actitud de diligencia e independencia que han de mantener en el ejercicio de sus funciones.

En cuanto a su tamaño, la normativa no se determina el número de miembros que la han de integrar, remitiéndose a lo contemplado en los estatutos de la entidad o en el reglamento del Consejo de Administración, a fin de que la Comisión funcione adecuadamente, fomentando la participación de todos sus miembros y garantizando un nivel suficiente de diversidad en aptitudes, conocimientos y experiencia. Asimismo, en cuanto a la rotación de sus miembros, sin perjuicio de las ventajas que pudieran derivarse de la misma, la reiterada reforma de las Sociedades de Capital únicamente prevé la rotación del Presidente, que deberá ser sustituido cada cuatro años, pudiéndose ser reelegido una vez transcurrido un año desde su cese.

Por lo que se refiere a los requisitos de independencia y de capacitación profesional, además de experiencia, el Consejo de Administración ha de proceder a su evaluación, atendiendo a las referencias explícitamente recogidas en la Ley de Sociedades de Capital y de las que habrá que efectuar una aplicación analógica en el supuesto de entidades que no presenten la forma societaria. Ha de señalarse, a

este respecto, que estas referencias aparecen vinculadas al negocio de la entidad y presentan un carácter fundamentalmente financiero, dirigidas a detectar y evitar posibles situaciones de conflicto de intereses, estimándose que sería muy oportuno que, junto a esta independencia financiera, se requiriese una independencia de criterio, aunque puede darse por sobreentendida, como actitud que debe guiar la actividad de los miembros de esta Comisión.

La normativa de las Sociedades de Capital establece la constitución de la Comisión de auditoría en las empresas cotizadas, mientras que la Ley de Auditoría de Cuentas reafirma su funcionamiento en las Entidades de Interés Público. El alcance restrictivo de este concepto viene marcado por la influencia en los mercados, por la relativa importancia pública de las entidades o por su canalización del ahorro, lo que les otorga, como ya se ha señalado, un significado interés público dentro del funcionamiento de los mercados. En consecuencia, se trata de un concepto que se ve materializado fundamentalmente en empresas del sector privado, con independencia de que directamente pueda ser también de aplicación a alguna organización empresarial pública y sin perjuicio de que el interés público sea una de las características esenciales en la identificación de las organizaciones que integran el sector público.

La Confederación europea de Institutos de auditoría interna, que tiene suscrito un convenio de colaboración con Euro Sai desde 2014 para el intercambio de información y el desarrollo del conocimiento compartido para promover el buen gobierno en el sector público europeo, publicó en 2016 un documento relativo a la implantación de los Comités de auditoría en el sector público a través de las respectivas jurisdicciones, elaborado a partir de una encuesta cursada sobre el tema a diferentes Instituciones de control externo. En él se presenta una situación desigual en la implantación de los Comités de auditoría en el sector público en los diferentes países, si bien se constata una propensión a la difusión de esta organización. Por lo que se refiere a España, además de las referencias jurídicas ya mencionadas, cabe mencionar que la Comisión de auditoría está en funcionamiento en empresas públicas, como las integradas en el Grupo SEPI, y se estima que será pertinente su extensión a otras organizaciones públicas, cualquiera que fuera su naturaleza y régimen jurídico. Su contribución sería significativa como órgano responsable en la evaluación del control interno y en el análisis de los riesgos a los que está sometida la gestión, además de garantizar la fiabilidad de la documentación e información a publicar.

5. LAS FUNCIONES DE LA DIRECCIÓN DE AUDITORÍA INTERNA

Las referencias efectuadas, dirigidas a potenciar las funciones de la Comisión de Auditoría, han tenido como efecto complementario el reforzamiento de las Direcciones de auditoría interna dentro de las organizaciones. Se puede concluir que, frente a la restricción de funciones que la auditoría externa ha visto incrementada como garantía de su independencia, los ámbitos de actuación de la auditoría interna se han incrementado, como resultado fundamentalmente de la importancia asignada a las atribuciones otorgadas y a la responsabilidad asumida por la Comisión de auditoría interna.

En concordancia con lo manifestado, las labores de la auditoría interna se extienden a la supervisión y evaluación del sistema de control interno implantando, al análisis de los riesgos a los que está sometida la gestión, a la supervisión de toda la información y documentación que ha de ser publicada y cuantas actuaciones pudiera solicitar la propia Comisión de Auditoría, así como la Dirección de la entidad. En definitiva, todo el ámbito de organización y gestión de la entidad, en sus manifestaciones internas y externas, cae dentro del alcance de las actuaciones de auditoría interna. Por otra parte, la Dirección de auditoría interna ha de servir de enlace con los servicios de auditoría externa, facilitando la información que le fuera solicitada y teniendo acceso y evaluando los resultados que la auditoría externa hubiera alcanzado.

El repaso del grado de implantación y de las actuaciones realizadas por la Dirección de auditoría interna dentro de cada organización puede ofrecer diferencias más o menos significativas, lo que en modo alguno permite desdeñar la importancia que, a partir de la vigente normativa, cabe atribuir a dicho servicio, que por su integración dentro de la organización puede obtener una evaluación más inmediata y objetiva del entorno de control existente en la organización y de las debilidades que el sistema pudiera presentar, fortaleciendo, de este modo, su adecuado funcionamiento.

Para la consecución de los objetivos esperados de dicho servicio, se requiere que la Dirección de auditoría interna tenga reconocido el pertinente grado de autonomía en su funcionamiento, de modo que la objetividad de su actuación y de sus resultados no resulte afectada por circunstancias ajenas. Las cualidades personales y profesionales deducidas de la actual normativa como materialización de la independencia, han de guiar igualmente las actuaciones de la Dirección de auditoría interna. Este requisito de autonomía se verá propi-

ciado si la Dirección de Auditoría mantiene una relación directa con la Presidencia o Dirección de la entidad, además de una conexión intensa con los miembros de la Comisión de Auditoría del Consejo de Administración, como la vigente regulación propicia.

Por otra parte, sin perjuicio de esta objetividad, la actividad de la Dirección de auditoría ha de proyectar su actividad como un ejercicio de colaboración con las restantes Direcciones corporativas en aras de una organización y prácticas adecuadas, lo que requiere alcanzar la necesaria sintonía con toda la organización y transmitir permanentemente su visión colaboradora en la realización de las pertinentes actuaciones de supervisión y en la presentación de los resultados, propiciando de este modo la aceptación de sus resultados que, por otra parte, siempre deberán estar afianzados en la indiscutida profesionalidad de las verificaciones y valoraciones efectuadas.

El alcance de la actividad de la auditoría interna se extiende a toda la organización y gestión de la entidad como línea de defensa del sistema de control interno implantado. El adecuado conocimiento de dicha organización y de las líneas y proyectos de gestión aplicados ha de verse propiciado por la integración de la Dirección de auditoría dentro de la Dirección Corporativa y su participación en los debates del Comité de Dirección, en consonancia con la importancia reconocida a dicha actividad en la vigente regulación.

El conjunto de sus actuaciones queda plasmado en el pertinente Plan anual de auditoría, confeccionado a partir de las iniciativas efectuadas por la Comisión de auditoría y de las sugerencias recibidas de los miembros de la Dirección Corporativa de la entidad y que, en su redacción definitiva, se ha de someter a la consideración de ambos órganos. Asimismo, los resultados alcanzados en las diferentes actuaciones programadas han de ser regularmente expuestos a la Comisión de auditoría, así como a la Dirección de la entidad.

Reconocida la importante contribución que la Dirección de auditoría interna puede aportar en el reforzamiento del sistema de control interno de la correspondiente entidad y en el afianzamiento de la transparencia en su actividad, se estima conveniente impulsar su implantación en las diferentes organizaciones, más allá de las estrictas situaciones en las que está prevista en la actual normativa.

Su presencia en el ámbito del sector público no sólo ha de entenderse complementaria del control institucional de carácter interno y externo, atribuido respectivamente a la Intervención General y al

Tribunal de Cuentas, sino que los resultados de este último control podrían verse ampliados si se utilizara el conocimiento que la Dirección de auditoría interna pudiera ofrecer sobre la organización de la entidad y las posibles debilidades y fortalezas de su sistema de control interno. Sin perjuicio de reconocer que la finalidad primera de la existencia de la Dirección de auditoría interna es asistir a la Dirección de la entidad y a la Comisión de auditoría, nada impide que el cumplimiento de estos objetivos pudiera estar acompañado de una adecuada contribución a que el control de la Intervención General y el del Tribunal de Cuentas vean facilitada la satisfacción de sus objetivos por las aportaciones ofrecidas por la Dirección de auditoría interna. La dedicación exclusiva de esta a su respectiva organización y el conocimiento inmediato de la misma permiten ofrecer una evaluación, que habrá de ser oportunamente contrastada; pero que facilita la orientación de los posteriores controles hacia áreas de mayor sensibilidad.

Esta conjunción de intereses de los diferentes sistemas de control no puede interpretarse ni derivar hacia una inadecuada confusión de las finalidades a las que cada tipo de control ha de responder. Los resultados de la Dirección de auditoría interna podrán ser evaluados por la Intervención General o, en su caso, por el Tribunal de Cuentas, y valorar si su organización y funcionamiento responde a los criterios marcados por la actual normativa. No obstante, la importancia otorgada por la nueva regulación a los servicios de auditoría estrictamente interna dentro de las principales organizaciones impulsa en la práctica un nuevo ámbito de cooperación e integración de los diferentes sistemas de control en el contexto del sector público en aras de una utilización más eficiente de los recursos disponibles en la consecución del objetivo por todos pretendido de que la organización y gestión pública responda a los principios de transparencia y economía que la normativa contempla y que la sociedad requiere.

El control externo por el Tribunal de Cuentas de los órganos constitucionales y de relevancia constitucional

María José García Blanco

Letrada del Tribunal de Cuentas

RESUMEN

En la actualidad, la ciudadanía demanda más transparencia en la actuación de los gestores públicos y, por tanto, mayores controles que los que se han venido llevando a cabo.

La adecuada gestión de los fondos públicos ha de regir en toda actividad pública. En consecuencia, también en la actuación de los órganos constitucionales y de relevancia constitucional. Sus presupuestos se encuentran integrados en los Presupuestos Generales del Estado, por lo que resulta necesario establecer controles adecuados que garanticen, no sólo la debida ejecución presupuestaria, sino que su actuación cumple con los principios constitucionales de equidad, eficiencia y economía, así como de transparencia y legalidad.

Este trabajo realiza un análisis del control externo por el Tribunal de Cuentas de las cuentas y de la gestión económica de los órganos constitucionales y de relevancia constitucional. Se estudian los distintos aspectos problemáticos que presenta este posible control como (i) el delimitar el ámbito subjetivo de la competencia fiscalizadora del Tribunal de Cuentas; (ii) el definir cuáles son las notas que caracterizan a los órganos constitucionales y a los de relevancia constitucional, y qué órganos se han de incluir en cada categoría; y (iii) el analizar los distintos impedimentos que suelen ser alegados para evitar el control por el Tribunal de Cuentas de los órganos constitucionales y de relevancia constitucional.

PALABRAS CLAVE: Tribunal de Cuentas Órganos Constitucionales y de Relevancia Constitucional.

ABSTRACT

Nowadays, the citizenry demands more transparency in the performance of the public managers, and therefore more checks than the ones kept on them until now. The adequate management of public funds must rule all public activity. Consequently, it must also rule the performance of the constitutional organs and of any organ constitutionally relevant. Their budget is integrated in the General Budget of the Estate, making it necessary to establish the adequate checks to guarantee, not only the due budgetary execution, but also the accordance of the performance of those organs to the constitutional principles of equity, efficiency and economy, as well as transparency and legality.

This paper the external check kept by the Court of Audit, both on the accounts and the economic management of the constitutional organs and of any organ constitutionally relevant. The various problems encountered when determining the external checks from the Court of Audit, and the economic management of the constitutional organs and of any organ constitutionally relevant, are analysed. Such problems being: (i) the inclusion of said organs in the subjective scope of the Office's control; (ii) the distinction between constitutional organs and organs constitutionally relevant; and (iii) the impediments to that control.

KEY WORDS: *Court of Audit Constitutional Organs and Organs Constitutionally relevant.*

INTRODUCCIÓN

Como decía el Profesor Fuentes Quintana en su intervención en defensa de la enmienda 674, por la que se introdujo el apartado segundo del artículo 31 de la Constitución española sobre el gasto público

«(...); mi derecho, en cuanto ciudadano, a los gastos públicos no es sólo a que prepondere la equidad en su distribución, sino también a que su programación, su presupuestación y su control tengan lugar con arreglo a los principios de economicidad y eficiencia».

El artículo 31 de la Constitución (CE) exige que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y que la programación y ejecución de dicho gasto responda a los criterios de eficiencia y economía.

La gestión del gasto público ha de responder a los principios recogidos en el artículo 31.2 de la CE. Dicho precepto se encuentra incluido en la Sección 2.^a (De los derechos y deberes de los ciudadanos) del Capítulo segundo (Derechos y libertades) del Título I (De los derechos y deberes fundamentales) de la Norma Fundamental, lo que pone de manifiesto la importancia que la CE da a una adecuada gestión de los fondos públicos.

El mencionado artículo 31 enuncia como deber, en su apartado 1, la contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Como contrapartida a ese deber, en su apartado 2, impone lo que puede entenderse como el derecho de todo ciudadano a que el gasto público responda a los principios de equidad, eficiencia y economía, lo que de conformidad con el artículo 53.1 del texto constitucional vincula a todos los poderes públicos.

Hoy en día, la ciudadanía demanda mayor transparencia en la actuación de los gestores públicos, en particular en lo que al gasto público se refiere, por lo que resultan necesarios mayores controles de los que se han venido llevando a cabo. En este sentido, encontramos el preámbulo de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, que declara *«La transparencia, el acceso a la información pública y las normas de buen gobierno deben ser los ejes fundamentales de toda acción política. 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 nuestras instituciones podremos hablar del inicio de un proceso en el que los poderes públicos comienzan a responder a una sociedad que es crítica, exigente y que demanda participación de los poderes públicos.»*

Si bien los entes públicos han de disponer de recursos económicos para el cumplimiento de sus fines, estos tienen la obligación de rendir cuentas de los caudales públicos utilizados en su gestión, tanto en lo relativo a su destino como al cumplimiento de los principios de equidad, eficiencia y economía consagrados en el artículo 31.2 de la CE. Por tanto, resulta necesario establecer mecanismos de control adecuados y suficientes.

Ello también incluye a los órganos constitucionales y de relevancia constitucional, ya que sus presupuestos se encuentran integrados en los Presupuestos Generales del Estado (PGE), contribuyendo así a conseguir un adecuado uso del gasto público que estos órganos reciben en sus consignaciones presupuestarias.

I. PROBLEMAS QUE SE PLANTEAN EN EL CONTROL EXTERNO POR EL TRIBUNAL DE CUENTAS DE LOS ÓRGANOS CONSTITUCIONALES Y DE RELEVANCIA CONSTITUCIONAL

I.1. Introducción

En este trabajo intentamos desglosar los distintos aspectos problemáticos que presenta el posible control por el Tribunal de Cuentas

de las cuentas y de la gestión económica de los órganos constitucionales y de relevancia constitucional.

El primero consiste en delimitar el ámbito subjetivo de la competencia fiscalizadora del Tribunal de Cuentas que, con arreglo al artículo 136.1 de la Constitución, abarca a aquellos órganos que forman parte del Estado y del sector público.

El segundo aspecto a tratar consiste en definir cuáles son las notas que caracterizan a los órganos constitucionales y a los de relevancia constitucional, y qué órganos se han de incluir en cada categoría.

En el tercero se analizan los distintos impedimentos que suelen ser alegados para evitar el control por el Tribunal de Cuentas de los órganos constitucionales y de relevancia constitucional: (i) supondría una invasión de las competencias de estos órganos; (ii) no sería posible dado que no se encuentra previsto en la normativa propia de cada órgano, a lo que se suma el hecho de que al ya existir un control en cada uno de ellos resultaría innecesaria la duplicidad provocada por la actuación por el Tribunal de Cuentas; y (iii) provocaría una vulneración de la autonomía que cada uno de estos órganos tienen reconocida.

I.2. La competencia del Tribunal de Cuentas sobre los órganos constitucionales y de relevancia constitucional

1.2.A. Ámbito subjetivo de fiscalización del Tribunal de Cuentas: Estado y sector público

El artículo 136 de la CE declara que «*El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público*», añadiendo en su apartado segundo que «*Las cuentas del Estado y del sector público estatal se rendirán al Tribunal de Cuentas y serán censuradas por éste.*»

De este precepto se concluye que los conceptos «Estado» y «sector público» son los que delimitan el ámbito subjetivo de la competencia fiscalizadora del Tribunal de Cuentas. Los órganos constitucionales y de relevancia constitucional están por tanto sujetos al control por el Tribunal de Cuentas al quedar incluidos dentro de estos conceptos.

En efecto, por un lado, todos ellos forman parte del «Estado», en la medida en que se encuentran integrados en la organización

de los poderes del mismo, y además sus presupuestos se integran en los del Estado.

Mención especial merece la Corona, ya que la necesidad de la sujeción de las cuentas y de la gestión económica de la Casa de S.M. el Rey al control por el Tribunal de Cuentas se deduce de que se trata de un órgano del Estado, como puede desprenderse del artículo 1.3 de la CE, cuando declara que «*La forma política del Estado español es la Monarquía parlamentaria*»; del artículo 9.1, que dispone que «*Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico*»; y del artículo 56.1 que señala que «*El Rey es el Jefe del Estado (..)*».

Por otro lado, todos los órganos constitucionales y de relevancia constitucional forman parte del sector público, a excepción de la Corona, a los efectos del artículo 2.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP). Sin embargo, la Corona también podría ser entendida en sentido amplio como sector público si nos atenemos a una definición más abierta basada en el artículo 136.1 de la Constitución en relación con el control por el Tribunal de Cuentas, al referirse a todos aquellos órganos financiados por los Presupuestos Generales del Estado. Esta afirmación requiere un estudio más detallado de la normativa.

El artículo 2 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, establece que «*Son funciones propias del Tribunal de Cuentas: a) La fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del sector público*». Mientras que su artículo 4. Uno define lo que debe entenderse por sector público diciendo que «*Integran el sector público:*

- a) *La Administración del Estado.*
- b) *Las Comunidades Autónomas.*
- c) *Las Corporaciones Locales.*
- d) *Las entidades gestoras de la Seguridad Social.*
- e) *Los Organismos autónomos.*
- f) *Las Sociedades estatales y demás Empresas públicas.»*

En virtud de este artículo 2, la función fiscalizadora sólo podría ejercerse sobre los entes enumerados en el artículo 4.1 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (LOTCu), entre los que no se encuentran incluidos ni los órganos constitucionales ni los de relevancia constitucional.

No obstante, se ha de señalar que en virtud del principio de jerarquía normativa recogido en el artículo 9.3 de la Constitución, la LOTCu debe interpretarse con arreglo al texto constitucional, por lo que si el artículo 136.1 de la CE atribuye al Tribunal de Cuentas la función de fiscalizar las cuentas del Estado y del sector público, la mencionada Ley Orgánica debe respetar este artículo a la hora de llevar a cabo el desarrollo normativo de su contenido.

Para consolidar esta conclusión, también se ha de tener en cuenta el artículo 13 de la LOTCu que, al definir el contenido que debe tener el Informe anual, establece que «(...) *Se extenderá, además, a la fiscalización de la gestión económica del Estado y del sector público y, entre otros, a los extremos siguientes:....b) el cumplimiento de las previsiones y la ejecución de los Presupuestos del Estado...*». Por tanto, este precepto abarca a dichos órganos ya que los presupuestos de los órganos constitucionales y de relevancia constitucional (incluida la Corona) están incluidos en los Presupuestos Generales del Estado.

Por todo ello, no se puede acudir a una interpretación literal del artículo 4.1 de la LOTCu, sino a una interpretación sistemática respecto del artículo 136.1 CE.

— En la Exposición de Motivos del Proyecto de la LOTCu se señalaba que *«La delimitación del ámbito objetivo de atribuciones del Tribunal debe completarse mediante el establecimiento del límite subjetivo. En tal sentido, el criterio rector ha de ser el concepto de «sector público» contemplado en el artículo 136 de la Constitución. El sector público está integrado actualmente no sólo por la Administración del Estado, general e institucional, central y periférica, incluida por supuesto la Seguridad Social, sino también las Comunidades Autónomas y las Corporaciones municipales y provinciales que constituyen la Administración Local, todas ellas modalidades de la organización territorial del Estado, según el artículo 137 de la propia Constitución. Se incluyen lógicamente, además, en el sector público las sociedades estatales y las restantes empresas públicas y, en general, las entidades que administren o utilicen caudales o efectos públicos».*

Núñez-Villaveirán¹ resalta el carácter complejo del concepto del sector público como ámbito delimitador de las competencias del Tribunal de Cuentas. El recurso a su definición funcional, en lugar de estructural, que se contenía en el Proyecto de Ley Orgánica del

¹ NÚÑEZ-VILLAVEIRÁN OVILO, R.: «El sector público, ámbito delimitador de las competencias del Tribunal de Cuentas», en *El Tribunal de Cuentas en España*, Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, 1982, p. 1093.

Tribunal de Cuentas, ponía de relieve las dificultades que la utilización del concepto comporta. Este autor señala que está complejidad no es sino fiel reflejo de la realidad a que responde: *«un sistema económico mixto en una sociedad pluralista, en que hay que combinar la defensa de los intereses públicos con la protección de los privados, pero que el concepto sea nuevo e inconcluso sólo quiere decir que el ordenamiento jurídico debe evolucionar conforme lo hace la sociedad a la que rige y de la que, en definitiva, emana su autoridad.»*

1.2.B. Delimitación del concepto de sector público estatal

Una vez concluido que la competencia del Tribunal de Cuentas abarca tanto el Estado como el sector público, resulta preciso delimitar un concepto de sector público acorde con lo dispuesto en el artículo 136.1 de la CE.

En nuestro Derecho, el concepto de sector público se configura como una realidad dinámica y compleja que se encuentra en permanente transformación.

Autores como López López y Utrilla de la Hoz² destacan la importancia de delimitar el ámbito del sector público, ya que históricamente se han confundido en numerosas ocasiones el Estado con las Administraciones Públicas y éstas con el sector público. Así, afirman que *«La experiencia demuestra que algunos estudios sobre el sector público ofrecen ciertas imprecisiones sobre el ámbito de éste y de sus instituciones, pudiendo ser esto el origen de una mala interpretación de la información. Siendo necesario normalizar las instituciones públicas que pueden integrar el sector público en los diferentes países, para poder llevar a cabo comparaciones internacionales.»*

A la hora de delimitar el concepto de sector público, acudimos en primer lugar a la Constitución española de 1978, que además del artículo 136.1, contiene otras referencias sobre la materia en los siguientes artículos:

- El artículo 128.2 establece que *«(..) Mediante ley se podrá reservar al sector público recursos o servicios esenciales (...).»*
- El artículo 134.2 dispone que *«Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado.»*

² LÓPEZ LÓPEZ, M.T. Y UTRILLA DE LA HOZ, A.: *Lecciones sobre el Sector Público Español*, S.L. Civitas Ediciones, 2000, p.17.

Ante dicho articulado, existen dos posturas doctrinales diferenciadas. Por un lado, aquellos como Mendizábal Allende³, que consideran que el concepto de sector público queda delimitado en el texto constitucional en un doble sentido. En primer lugar, con una delimitación negativa el «sector público» como opuesto al «privado» (artículo 128.2 CE); y en segundo lugar, con un criterio organizativo ya que el artículo 137 CE dispone que *«El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan»*.

Por otro lado, autores como Pascual García⁴ señalan que en dicho texto este concepto no queda suficientemente delimitado. Sostiene que, si bien la Constitución se refiere al sector público en varios de sus artículos, no define qué debe entenderse por sector público y que *«incluso puede observarse una clara imprecisión en la contraposición que se hace en el artículo 136 entre el Estado y el sector público»*.

Ante estas dos posturas, consideramos más acertada la segunda, ya que si bien la Constitución se refiere al sector público en contraposición con el sector privado, no con ello se está determinando el contenido de dicho sector. Para ello, resulta necesario observar cómo se ha configurado este concepto en el resto de nuestro ordenamiento.

En las disposiciones legales posteriores a la Constitución no se establece un único concepto de sector público, sino que a la hora de delimitar su ámbito de aplicación lo definen de manera diferente. Así, además del ya mencionado artículo 4.1 de la LOTCu, encontramos:

1. El artículo 2 de la LGP, texto jurídico de referencia en la regulación del funcionamiento financiero del sector público estatal, que determina **su régimen presupuestario, económico-financiero, de contabilidad, intervención y de control financiero**.
2. El artículo 3.1 del Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley

³ MENDIZÁBAL ALLENDE, R.: «La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas» en *El Tribunal de Cuentas en España*, vol. 1, Instituto de Estudios Fiscales, 1982, p. 85.

⁴ PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen Jurídico del Gasto Público. Presupuestación, ejecución y control*, Boletín Oficial del Estado, Estudios Jurídicos, 6.ª edición, 2014, p. 75.

de Contratos del Sector Público⁵, delimita su ámbito subjetivo determinando las entidades que forman parte del sector público.

3. La Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, delimitan de igual manera en su artículo 2 las entidades que integran el sector público.

Observando toda esta normativa, hemos de concluir que no se establece un concepto único de sector público, salvo las Leyes 39/2015 y 40/2015, que al haber sido aprobadas en fechas más recientes delimitan el mismo concepto. Por ello, resultaría conveniente, dado que la Ley 40/2015 regula el régimen jurídico del sector público, que las leyes que fuesen promulgadas en un futuro adoptasen este mismo concepto, para así ir dotando de uniformidad y coherencia a nuestro ordenamiento.

Recogiendo lo expuesto, la LGP, tras la modificación operada en su ámbito subjetivo por la Ley 40/2015, contiene esta misma concepción pero limitada al sector público estatal al que es de aplicación.

También hemos de señalar que de todas estas leyes, sólo el artículo 2.3 de la LGP incluye a los órganos constitucionales y de relevancia constitucional dentro del concepto del sector público estatal, en lo concerniente al régimen presupuestario, económico-financiero, de contabilidad, intervención y de control financiero. En este sentido, dispone que *«Los órganos con dotación diferenciada en los Presupuestos Generales del Estado que, careciendo de personalidad jurídica, no están integrados en la Administración General del Estado, **forman parte del sector público estatal**, regulándose su régimen económico financiero por esta Ley, sin perjuicio de las especialidades que se establezcan en sus normas de creación, organización y funcionamiento. No obstante, su régimen de contabilidad y de control quedará sometido en todo caso a lo establecido en dichas normas, sin que les sea aplicable en dichas materias lo establecido en esta Ley. Sin perjuicio de lo anterior, esta Ley no será de apli-*

⁵ La nueva Ley de contratos, la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014, delimita su ámbito subjetivo en su artículo 3.1 determinando las entidades que integran el sector público. Dicha Ley, conforme a su Disposición final decimosexta, entrará en vigor a los cuatro meses de su publicación en el Boletín Oficial del Estado.

cación a las Cortes Generales, que gozan de autonomía presupuestaria de acuerdo con lo establecido en el artículo 72 de la Constitución; no obstante, se mantendrá la coordinación necesaria para la elaboración del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado.»

En el artículo 2.3 de la LGP antes citado se plasman las características propias de los órganos constitucionales y de relevancia constitucional:

- Son órganos con dotación diferenciada en los Presupuestos Generales del Estado, como veremos con mayor detalle más adelante.
- Carecen de personalidad jurídica.
- No están integrados en la Administración General del Estado.
- Forman parte del sector público estatal.

A estos mismos órganos se refiere la LGP en su Disposición Adicional decimoséptima, al disponer para los «órganos del Estado sin personalidad jurídica» que *«la aplicación de los preceptos de esta ley se llevará a cabo con respeto a los regímenes presupuestarios especiales establecidos a la entrada en vigor de la ley en la disposición adicional segunda de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, en el artículo 26 de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado, en los artículos 6 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas y 3 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de funcionamiento del Tribunal de Cuentas, así como en los artículos 107 y 127 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, y en el artículo 10 de la Ley 21/1991, de 17 de junio, de Creación del Consejo Económico y Social.»*

Finalmente, hemos de señalar que algunos autores como Diez-Picazo y Santamaría Pastor se refieren a los órganos constitucionales y de relevancia constitucional como «organizaciones estatales no administrativas».

Diez-Picazo⁶ fundamenta la existencia de las organizaciones estatales no administrativas en el principio de división de poderes, «si no en sus versiones clásicas, si al menos en su moderno sentido de órganos estatales diversos e independientes entre sí que se limitan recíprocamente.»

⁶ DIEZ-PICAZO, L.M.: «El régimen jurídico de la Casa del Rey (Un comentario al artículo 65 de la Constitución)», *Revista Española de Derecho Constitucional*, año 2, núm. 6, septiembre-diciembre 1982.

Dicho autor considera que todas estas organizaciones gozan de una cierta autonomía de gestión por lo que cada una de ellas *«cuenta con un aparato burocrático, pequeño en comparación con las Administraciones Públicas, que le aporta los medios personales y materiales necesarios para cumplir con independencia sus funciones. Estos aparatos burocráticos pertenecen indudablemente al Estado, pero no se encuadran entre las Administraciones públicas. Por ello, cada organización estatal no administrativa tiene un régimen jurídico propio, estando regulada por un conjunto de normas particulares»*.

Como recuerda Santamaría Pastor⁷, las organizaciones estatales no administrativas han experimentado un considerable proceso de ampliación a raíz de la vigente Constitución de 1978. El mismo autor considera necesario⁸ *«separar del mundo de las Administraciones independientes a todos los órganos constitucionales o de relevancia constitucional dotados de autonomía o independencia de funcionamiento, pero que no forman parte de las Administraciones Públicas: la autonomía de las Cámaras parlamentarias, del Tribunal Constitucional, del Defensor del Pueblo o del Tribunal de Cuentas son exigencias institucionales del pluralismo, del principio de distribución del poder político y del desempeño necesariamente independiente de determinadas funciones estatales de enjuiciamiento o control. Por ello, no guardan más que una relación lejana con dicho fenómeno»*.

En este mismo sentido se ha pronunciado Parada Vázquez⁹, para el que resulta evidente que no todos los órganos que cita la Constitución, al margen del Poder Judicial y del Parlamento, pueden ser catalogados como Administraciones independientes. Así, argumenta los motivos por los que no se consideran como Administración independiente el Defensor del Pueblo, el Tribunal de Cuentas, el Consejo de Estado o el Consejo económico y Social.

Hemos de finalizar este apartado señalando que dado que los órganos constitucionales y de relevancia constitucional forman parte del sector público (en el caso de la Corona y como ya hemos señalado, en un sentido amplio en relación con el artículo 136.1 de la CE), sería necesario que tales órganos fueran incluidos en el Censo

⁷ SANTAMARÍA PASTOR, J.A.: «Sobre la personalidad jurídica de las Cortes Generales. Una aproximación a los problemas de las organizaciones estatales no administrativas», *Revista de Derecho Político*, núm. 9, 1981, pp. 7 a 20.

⁸ SANTAMARÍA PASTOR, J.A.: *Principios de Derecho Administrativo General*, vol. I, tercera edición, Iustel, pp. 685-686.

⁹ PARADA VÁZQUEZ, R.: *Derecho administrativo I. Introducción. Organización administrativa. Empleo público*, Open Ediciones Universitarias, 2014, p. 355.

de Entidades del sector público estatal. En el último censo elaborado por el Tribunal de Cuentas a 31 de diciembre de 2016 dichos órganos no figuran salvo el Consejo Económico y Social.

I.3. Distinción entre órganos constitucionales y de relevancia constitucional

Concluido en el punto anterior que los órganos constitucionales y de relevancia constitucional se encuentran comprendidos en el ámbito de la fiscalización del Tribunal de Cuentas, pasamos ahora a diferenciar los órganos constitucionales de los de relevancia constitucional. Posteriormente, enumeraremos los órganos que se incluyen dentro de cada categoría.

La noción de órgano constitucional fue implícitamente formulada por Jellinek¹⁰ en 1892 y explícitamente por Santi Romano¹¹ en 1898.

Jellinek distingue entre órganos constitucionales inmediatos y mediatos. Los primeros son aquellos cuyo establecimiento está regulado en la Constitución; su existencia determina la forma de las asociaciones y su desaparición, o desorganiza completamente al Estado, o lo transforma fundamentalmente; y ejerce sus funciones de forma independiente, de forma que *«no pueden estar sometidos jamás al poder de mando de otro órgano de la misma asociación»*. Por su parte, los mediatos son aquellos cuyo establecimiento no está regulado por la Constitución y forman parte de otros órganos o están subordinados a ellos.

Romano utiliza un criterio negativo para distinguir a los órganos constitucionales de los órganos administrativos, al considerar que la noción de órgano constitucional es incompatible con la relación de jerarquía y con la de autarquía. Por ello, define a los órganos constitucionales como *«aquéllos órganos a los que es confiada la actividad directa del Estado y que gozan, en los límites del Derecho objetivo que los coordina entre sí, pero que no subordina uno a otro, de una completa independencia recíproca»*.

¹⁰ JELLINEK, G.: *System der subjektiven öffentlichen Rechte*, 1892. Cita tomada de GÓMEZ MONTORO, A.J.: *El conflicto entre órganos constitucionales*, Centro de Estudios Constitucionales, 1992, p. 312.

¹¹ ROMANO, S.: *Nozione e natura degli organi costituzionali dello Stato*. Palermo, 1898. Cita tomada de GÓMEZ MONTORO, A.J.: *El conflicto entre órganos constitucionales*, cit., p. 312.

Estas teorías constituyen el punto de partida de posteriores desarrollos. Así, Mazziotti¹² considera como órganos constitucionales aquellos que ejercen en grado supremo un conjunto de funciones públicas. Este autor define al órgano constitucional como «una organización parcial caracterizada sobre todo por su competencia para ejercer en grado supremo un conjunto de funciones públicas y, en segundo lugar, por su idoneidad para frenar, controlar y equilibrar a los demás órganos dotados de competencias similares; configurado por el ordenamiento en una posición de relativa independencia y paridad respecto a estos órganos».

En España, existen distintos criterios doctrinales a la hora de diferenciar entre los órganos constitucionales y de relevancia constitucional. Hemos de partir de las notas diferenciadoras que García de Enterría¹³ establece para calificar a un órgano como constitucional:

- a) Su creación inmediata por la Constitución, encontrando en ésta sus funciones y su pauta normativa.
- b) La independencia de otros órganos.
- c) El carácter configurador del Estado concreto constituido.
- d) Su indefectibilidad de ese Estado.

A partir de estas características, se pueden agrupar las distintas posturas doctrinales al respecto. Unos, como García Pelayo¹⁴, se centran en la regulación del «status» del órgano en la propia Constitución, mientras que otros, como Cazorla Prieto¹⁵, consideran que han de concurrir todas estas características para que un órgano pueda ser calificado como tal.

Centrándose en la creación del órgano por la Constitución, García Pelayo considera que los órganos constitucionales son aquellos que «se encuentran establecidos y configurados directamente por la Constitución, de forma que ésta no se limita a su simple mención ni a la mera enumeración de sus funciones o de alguna competencia aislada, como sin

¹² MAZZIOTTI, M: I conflitti di attribuzioni tra i poteri dello Stato, Giuffré, Milán, 1972, p. 164. Cita tomada de GÓMEZ MONTORO, A.J.: *El conflicto entre órganos constitucionales*, cit., p. 316.

¹³ GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: «La posición jurídica del Tribunal Constitucional en el sistema español: posibilidades y perspectivas», *Revista Española de Derecho Constitucional*, vol. I, núm.1, enero-abril 1981, p. 99.

¹⁴ GARCÍA Pelayo, M.: «El «status» del Tribunal Constitucional», *Revista Española de Derecho constitucional*, vol. I, núm. 1, enero-abril 1981, p. 13.

¹⁵ CAZORLA PRIETO, L.M.: «Relaciones del Tribunal de Cuentas con las Cortes Generales» en *Crónica 1981*, vol. I, Asociación de Letrados y Auditores, Tribunal de Cuentas de España, 1982, pp. 43 y 44.

embargo ocurre con los órganos de relevancia constitucional, sino que determina su composición, los órganos y métodos de designación de sus miembros, su status institucional y su sistema de competencias, o, lo que es lo mismo, reciben «ipso iure» de la Constitución todos los atributos fundamentales de su condición y posición de órganos». Además su desaparición afectaría a la sustancialidad del sistema constitucional, ya que estos órganos tienen un conjunto de relaciones entre ellos y un cambio de éstos o una desaparición de aquellos, produce un cambio del sistema.

Sin embargo, Cazorla Prieto no considera suficiente la regulación del órgano en la Constitución para que este sea considerado como constitucional, sino que debe reunir las otras anteriormente mencionadas, como su independencia.

No obstante, como pone de relieve Gómez Montoro¹⁶, el propio Tribunal Constitucional parece poner en duda que las elaboraciones doctrinales sobre la categoría de los órganos constitucionales puedan servir como criterios hermenéuticos. Así, la Sentencia del Tribunal Constitucional 108/1986, de 29 de julio, en su Fundamento Jurídico Undécimo (en relación con el Consejo General del Poder Judicial), señala *«que una autorizada opinión doctrinal entienda que los órganos constitucionales, entre los que se incluye al Consejo, deban venir regulados en sus elementos esenciales, entre los que se incluiría la forma de designación de sus componentes, por la propia Constitución, no implica que del Texto constitucional deban deducirse forzosamente todos estos elementos, cuando basta su simple lectura para comprobar que no regula algunos de ellos. Podrá decirse, en este caso, que la Constitución adolece de un fallo técnico, o que la doctrina citada no es aplicable en ese supuesto, o darse cualquier otra explicación; pero lo que no cabe es integrar un Texto constitucional con una opinión doctrinal».*

En nuestro ordenamiento, la Constitución Española no emplea esta noción. No obstante, sí existen referencias al término «órganos constitucionales» en otras disposiciones. Así ocurre con:

- La disposición adicional primera bis 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 Público¹⁷.

¹⁶ GÓMEZ MONTORO, A.J.: *El conflicto entre órganos constitucionales*, cit., p. 323.

¹⁷ Se encuentra también previsto en la Disposición adicional cuadragésima cuarta de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, si bien como ya hemos señalado con anterioridad dicha Ley entrará en vigor a los cuatro meses de su publicación en el Boletín Oficial del Estado de acuerdo con su Disposición final decimosexta.

Regula el **régimen de contratación** de los órganos constitucionales del Estado y de los órganos legislativos y de control autonómicos, señalando que *«Los órganos competentes del Congreso de los Diputados, del Senado, del Consejo General del Poder Judicial, del Tribunal Constitucional, del Tribunal de Cuentas, del Defensor del Pueblo, de las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas y de las instituciones autonómicas análogas al Tribunal de Cuentas y al Defensor del Pueblo ajustarán su contratación a las normas establecidas en esta Ley para las Administraciones Públicas. Asimismo, los órganos competentes de las Cortes Generales establecerán, en su caso, el órgano que deba conocer, en su ámbito de contratación, del recurso especial regulado en el Capítulo VI del Título I del Libro I de esta Ley, respetando las condiciones de cualificación, independencia e inamovilidad previstas en dicho Capítulo.»*

– La disposición adicional quinta de la Ley 39/2015 y la disposición adicional vigésimo segunda de la Ley 40/2015, que contienen la misma regulación sobre la **actuación administrativa** de los órganos constitucionales del Estado y de los órganos legislativos y de control autonómicos. Ambas disponen que *«La actuación administrativa de los órganos competentes del Congreso de los Diputados, del Senado, del Consejo General del Poder Judicial, del Tribunal Constitucional, del Tribunal de Cuentas, del Defensor del Pueblo, de las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas y de las instituciones autonómicas análogas al Tribunal de Cuentas y al Defensor del Pueblo, se regirá por lo previsto en su normativa específica, en el marco de los principios que inspiran la actuación administrativa de acuerdo con esta Ley.»*

– La Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, contiene continuas referencias a dicho término: en su artículo 2.1.d), al asignar al Tribunal Constitucional el conocimiento de los **conflictos entre dichos órganos**; o en el artículo 10.1.g), al enumerar los asuntos que conocerá el Pleno, entre los que se encuentran, nuevamente, los conflictos entre tales órganos. Siendo el artículo 59.1.c) de esta Ley Orgánica el que menciona específicamente cuáles son los órganos constitucionales que podrán plantear tales conflictos: Gobierno, Congreso de los Diputados, Senado y Consejo General del Poder Judicial (CGP). La regulación de los mencionados conflictos se contiene en el capítulo III del título IV (artículos 73 a 75).

Teniendo en cuenta que no existe normativa legal que catalogue qué órganos son constitucionales y cuáles son de relevancia constitucional, se enumeran del siguiente modo a los efectos de este trabajo:

Se configuran como órganos constitucionales:

1. La Corona, regulada en el Título II de la Constitución (artículos 56 a 65).
2. Las Cortes Generales: El Congreso de los Diputados y el Senado, regulados en el título III de la Constitución (artículos 66 a 96).
3. El Gobierno, regulado en el título IV (artículos 97 a 107). No obstante, por su extensión y dado que ya es objeto de control por el Tribunal de Cuentas, no será objeto de estudio en este trabajo.
4. El Tribunal Constitucional, regulado en el título IX (artículos 159 a 165).
5. El Consejo General del Poder Judicial (CGPJ), regulado en el artículo 122 de la CE.

Como órganos de relevancia constitucional estudiaremos los siguientes:

1. El Consejo de Estado, regulado en el artículo 107 de la Constitución. Ha sido calificado como órgano de relevancia constitucional por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 56/1990, de 29 de marzo, cuyo Fundamento Jurídico Trigésimo Séptimo declara que *«El Consejo de Estado, pese a la dicción literal del artículo 107 de la C.E., que se refiere a él como supremo órgano consultivo del Gobierno, tiene en realidad el carácter de órgano del Estado con relevancia constitucional al servicio de la concepción del Estado que la propia Constitución establece.»*

2. El Defensor del Pueblo, regulado en el artículo 54 de la Constitución. Es considerado como un órgano de relevancia constitucional por autores como Varela Suanzes-Carpegna¹⁸ al tratarse de un *«órgano auxiliar de las Cortes Generales, ya que no llevan a cabo una función constitucional creadora de derecho, por lo que no incide en la*

¹⁸ VARELA SUANZES-CARPEGNA, J.: «La naturaleza jurídica del Defensor del Pueblo», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 8, mayo-agosto 1983, pp. 64-67.

forma de Estado, dado que las dos actividades que el ordenamiento le encomienda, supervisar la actividad administrativa e interponer los recursos de amparo e inconstitucionalidad, son funciones no creadoras de derecho y, en consecuencia, no constitucionales».

3. El Tribunal de Cuentas, regulado en el artículo 136 de la Constitución. La doctrina mayoritaria (Lucas Verdú¹⁹, García Roca²⁰ y Cazorla Prieto²¹) lo concibe como de relevancia constitucional, al considerar su posición secundaria o auxiliar en el ejercicio de la soberanía, a diferencia de los órganos constitucionales, que participan y contribuyen a dicho ejercicio de forma directa. En este sentido, García Roca, al abordar la cuestión de los sujetos legitimados para plantear un conflicto constitucional de atribuciones, lo incluye entre los órganos de relevancia constitucional, manifestando que el Tribunal de Cuentas *«(...) aunque dotado de algunas funciones necesarias e independientes, posee otras auxiliares de funciones principales y no reúne las características de los órganos constitucionales. Así no participa en la dirección política del Estado ni su composición viene regulada por la Constitución».*

Esta consideración del Tribunal de Cuentas queda corroborada al observarse cómo en el artículo 64 del Proyecto de Ley Orgánica del Tribunal Constitucional se preveía que el Tribunal Constitucional conocería de los conflictos que opusieran *«al Gobierno con el Congreso de los Diputados, el Senado, el Tribunal de Cuentas, el Consejo General del Poder Judicial o a cualesquiera de estos órganos entre sí».* Esta disposición encontraba su precedente en el artículo 120 de la Constitución de 1931, que establecía, al regular el Tribunal de Cuentas, que *«Sus conflictos con otros organismos serán sometidos a la resolución del Tribunal de Garantías Constitucionales».* Sin embargo, posteriormente el Tribunal de Cuentas fue excluido del ámbito de los conflictos entre los órganos constitucionales del Estado, no recogándose en el artículo 59 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC) y confirmando con ello su no consideración como órgano constitucional.

¹⁹ LUCAS VERDÚ, P.: «Apuntes sobre los aspectos jurídico-políticos del Tribunal de Cuentas» en *El Tribunal de Cuentas en España*, vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, 1982, p. 842.

²⁰ GARCÍA ROCA, F.J.: *El conflicto entre órganos constitucionales*, Tecnos, 1987, p. 82.

²¹ CAZORLA PRIETO, L.M.: «Artículo 136» en *Comentarios a la Constitución* (dir. GARRIDO FALLA, F.), 3.ª edición, Civitas, 2001, p. 1454.

No obstante, otros autores como Biglino Campos²² y Gómez Sánchez²³, defienden su consideración como órgano constitucional, al señalar que de la regulación constitucional sobre el Tribunal de Cuentas se desprenden las siguientes notas:

«a) La regulación que el artículo 136 de la Constitución hace del Tribunal de Cuentas es lo suficientemente amplia y determinante para que pueda considerarse que recibe una configuración inmediata y detenida en la Constitución.

b) Este precepto constitucional define al Tribunal de Cuentas como supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado; determina básicamente sus competencias: la rendición de cuentas y su obligación de elaborar un informe anual que remitirá a las Cortes; incluyen, en su caso, las infracciones o responsabilidades en que, a juicio del propio Tribunal, se hubiera incurrido; y establece directamente el estatuto básico de sus miembros: la independencia, la inamovilidad y las incompatibilidades aplicables a los Jueces. Finalmente prevé que una Ley Orgánica regulará la composición, organización y funciones del Tribunal de Cuentas».

4. El Consejo Económico y Social (CES), regulado en el artículo 131.2 de la Constitución. La consideración del CES como un órgano de relevancia constitucional resulta más controvertida, existiendo distintas posturas doctrinales al respecto.

Cazorla Prieto²⁴ considera que se trata de un Consejo *«de carácter asesor y consultivo, creado por la Constitución para que en su seno se lleve a cabo una participación democrática en la elaboración de los proyectos de planificación y que como tal tiene la condición de órgano de relevancia constitucional, auxiliar del Gobierno, al ser colaborador de él en el campo planificador».*

Gómez Montoro²⁵, en cambio, no menciona al Consejo entre los órganos de relevancia constitucional cuando los enumera.

²² BIGLINO CAMPOS, P.: «Parlamento, Presupuesto y Tribunal de Cuentas», *Revista de las Cortes Generales*, núm. 37.

²³ GÓMEZ SÁNCHEZ, Y.: «Algunas reflexiones sobre la naturaleza constitucional del Tribunal de Cuentas», *Estudios de Derecho Público. Homenaje a Juan José Ruiz-Rico*, Tecnos, 1997, p.p 1451 a 1466.

²⁴ CAZORLA PRIETO, L.M.: «Artículo 136» en *Comentarios a la Constitución* (dir. GARRIDO FALLA, F.), cit., p. 2224.

²⁵ GÓMEZ MONTORO, A. J.: *El conflicto entre órganos constitucionales*, cit, p. 347.

No obstante, el Consejo Económico y Social ha dado lugar a distintas posturas doctrinales no sólo en relación con su naturaleza jurídica, sino también sobre si realmente el órgano al que se refiere el artículo 131.2 de la CE es el mismo que ha sido creado por la Ley 21/1991, de 17 de Junio, que lo califica como un órgano consultivo del Gobierno en materia socioeconómica y laboral.

El Tribunal Constitucional, en su Sentencia 76/1983, de 5 de agosto, manifiesta que *«es cuanto menos discutible que el Consejo que prevé la Constitución en ese artículo pueda tener algunas funciones diferentes a aquellas que la propia Constitución otorga, es decir, la institucionalización del asesoramiento del Plan»*.

En esta misma línea se encuentra García-Escudero²⁶, quien opina que, si bien el Consejo Económico y Social es configurado como *«un órgano consultivo del Gobierno en materia socioeconómica y laboral, ni la Exposición de Motivos de la Ley enlaza directamente este Consejo con el artículo 131 de la Constitución, ni entre sus funciones se encuentra la información sobre los proyectos de planificación»*.

Pese a las dudas expuestas sobre si el Consejo Económico y Social que regula la Ley 21/1991 es o no el órgano previsto en el artículo 131 de la CE, a los solos efectos de este trabajo se incluirá en la categoría de los órganos de relevancia constitucional.

Concluimos este apartado con las consideraciones de dos autores. Por un lado, Díez Picazo²⁷ considera que *«el concepto de órgano constitucional adolece de difusos contornos dogmáticos y es, por ello, de escasa utilidad práctica. Antes bien, en la medida en que no es capaz de dar razón de toda la organización constitucional —piénsese que el entero Poder Judicial no es subsumible dentro de esta categoría—, ni tampoco permite identificar un régimen mínimo común a todos los órganos que suelen denominarse constitucionales, el concepto en cuestión, puramente descriptivo, es profundamente perturbador para una dogmática rigurosa»*.

Por el otro, Pizzorusso²⁸ afirma que *«la utilidad de la individualización de criterios distintivos de los órganos constitucionales, o supre-*

²⁶ GARCÍA-ESCUADERO MÁRQUEZ, P.: «Informes previos a la aprobación de proyectos de ley», *Cortes: Anuario de Derecho Parlamentario*, núm. 11, 2001, pp. 53 a 71.

²⁷ DIEZ PICAZO, L.M.: «La estructura del gobierno en el Derecho español», *Documentación Administrativa*, núm. 215, 1988, p. 45.

²⁸ PIZZORUSSO, A.: «Organizzazione dei pubblici poteri», en *Enciclopedia del diritto*, vol. XXXI, 1981, p. 154. Cita tomada de GÓMEZ MONTORO, A.J.: *El conflicto entre órganos constitucionales*, cit., p. 322.

mos, o soberanos parece más fácil de ser **hallada en el plano de la ilustración con fines didácticos o científicos sobre el sistema de gobierno, que en el plano de su aplicación a fines normativos**».

I.4. Análisis de los impedimentos al control externo por el Tribunal de Cuentas sobre los órganos constitucionales y de relevancia constitucional

A continuación se analizan los distintos obstáculos, ya anunciados al inicio de este trabajo, que suelen ser alegados para justificar la no sujeción de los órganos constitucionales y de relevancia constitucional al control por el Tribunal de Cuentas.

Hasta ahora no ha existido control de la ejecución presupuestaria de algunos de los órganos estudiados por el Tribunal de Cuentas, aduciendo los siguientes impedimentos:

1. El control externo del Tribunal de Cuentas supone una invasión de las competencias reconocidas a estos órganos.
2. Este control no es posible debido a que no está previsto en la normativa reguladora de dichos órganos (a excepción del Consejo General del Poder Judicial y del Consejo Económico y Social).
3. Este control vulnera la autonomía que se reconoce a estos órganos.

I.4.A. Primer impedimento: Invasión de sus competencias

En cuanto al primero de los impedimentos planteados, se ha de afirmar que la atribución al Tribunal de Cuentas de la competencia para fiscalizar las cuentas y la gestión económica de los órganos constitucionales y de relevancia constitucional no puede ser interpretada como una invasión de la esfera de competencias de éstos ni como una injerencia indebida en su ejercicio.

Para el ejercicio de sus funciones propias, estos órganos reciben dotaciones presupuestarias, siendo por tanto la función del Tribunal de Cuentas la de fiscalizar el adecuado uso del gasto público, es decir, examinar el sometimiento de la actividad de tales órganos a los principios de legalidad, eficacia, eficiencia, transparencia, sostenibilidad ambiental e igualdad de género.

Este control se puede ejercer sobre las actividades de estos órganos para observar si se ha cumplido con tales principios en la

gestión de sus fondos, pero en ningún caso el Tribunal ejerce las competencias propias de aquellos, sino que se limita a comprobar que éste ejercicio se ha llevado a cabo conforme los mencionados principios.

El Tribunal de Cuentas no procede a ejercer las funciones propias de estos órganos: no aprueba leyes ni dicta sentencias, por lo que no se produce una invasión de las funciones que la CE atribuye a estos órganos. De igual manera que los órganos competentes del orden jurisdiccional contencioso-administrativo no invaden dichas atribuciones cuando conocen de los recursos contencioso-administrativos interpuestos contra los actos emanados de los órganos constitucionales y de relevancia constitucional en materia de personal y actos de administración. El artículo 58.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ) atribuye a la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo el conocimiento *«en única instancia, de los recursos contencioso-administrativo contra actos y disposiciones del Consejo de Ministros, de las Comisiones Delegadas de Gobierno y del Consejo General del Poder Judicial y contra los actos y disposiciones de los órganos competentes del Congreso de los Diputados y del Senado, del Tribunal Constitucional, del Tribunal de Cuentas y del Defensor del Pueblo en los términos y materias que la Ley establezca y de aquellos otros recursos que excepcionalmente le atribuya la Ley»*.

Todo ello nos sirve para concluir que el control por el Tribunal de Cuentas no invade las competencias de los órganos que fiscaliza y, en este caso concreto, de los órganos constitucionales y de relevancia constitucional.

1.4.B. Segundo impedimento: No previsión en su normativa reguladora

El segundo obstáculo con el que se encuentra el Tribunal de Cuentas a la hora de efectuar el control sobre las cuentas y la gestión económica de los órganos constitucionales y de relevancia constitucional es aquel que señala que dichos órganos (a excepción de la Corona) disponen, con arreglo al artículo 2.3 de la LGP, de los regímenes de control que se establezcan en sus respectivas normas de creación, organización y funcionamiento. No obstante, en la normativa reguladora de cada uno de los órganos constitucionales y de relevancia constitucional, a excepción del CGPJ y del CES, no se prevé la sujeción al control por el Tribunal de Cuentas, y sin embargo, todos contemplan el régimen de control interno, si bien de manera muy escueta.

Sin embargo, en relación con dicha argumentación, se han de realizar dos precisiones:

1. El hecho de que las normas de todos estos órganos salvo, las del CGPJ y el CES, no contemplen el control externo por el Tribunal, no impide que se pueda llevar a cabo. Ello se debe a que el artículo 136 de la CE, que consagra la competencia fiscalizadora del Tribunal, prevalece en virtud del principio de jerarquía normativa sobre el Real Decreto 434/1988, de 6 de mayo, de la Casa de S.M. el Rey; sobre los Reglamentos del Congreso y del Senado, así como sobre las Leyes Orgánicas y ordinarias reguladoras de cada uno de los órganos estudiados.
2. La previsión de un régimen de control interno en tales órganos no impide, como ya ocurre en el CGPJ y en el CES, que su normativa reguladora contemple el control externo del Tribunal. Ahora bien, dado que ambos controles se han de ejercer sobre cada órgano, la solución más adecuada sería adoptar las medidas de coordinación de ambas actuaciones de manera que se eviten duplicidades y se establezcan mecanismos de colaboración entre ambas instituciones, para que ejerzan sus actuaciones de manera más eficiente.

Finalizamos este apartado señalando que la propia normativa del Tribunal de Cuentas sólo contempla la figura del Interventor, sin previsión alguna de su control por otras entidades externas. No obstante, se sometió en 2015 a un *Peer Review* llevado a cabo por el Tribunal de Cuentas europeo y portugués.

1.4.C. Tercer impedimento: Vulneración de su autonomía

El tercer impedimento que se argumenta es que dicho control vulnera la autonomía reconocida a estos órganos (autonomía de organización y funcionamiento así como autonomía presupuestaria). Esta autonomía se les reconoce en la normativa reguladora de cada uno de ellos. Así:

1. Casa de S.M. el Rey

El artículo 65.1 de la Constitución dispone que «*El Rey recibe de los Presupuestos del Estado una cantidad global para el sostenimiento de su Familia y Casa, y distribuye libremente la misma*».

Este precepto reconoce al Monarca autonomía para la organización y funcionamiento de su familia y de su Casa.

En este sentido, Vacas García-Alós²⁹, al estudiar las funciones de la Administración de la Casa del Rey, precisa que «estas funciones evidencian de un lado, la amplia autonomía de que goza la Corona para la gestión y distribución de la dotación presupuestaria con que cuenta y, de otro, que las citadas funciones administrativas conllevan una actividad de organización de los servicios de la Casa del Rey, de nombramiento de diverso personal y de regulación de cuestiones concretas derivadas de dicha gestión que, forzosa-mente, han de traducirse en la adopción de una serie de actos concretos tales como nombramientos y ceses, y también la adopción de normas internas de funcionamiento, que no son sino ejemplos de una potestad reglamentaria o, si se prefiere, de carácter normativo, que necesariamente ha de residenciarse en la propia Casa del Rey para la adecuada organización de sus servicios internos, así como para su correcto funcionamiento».

2. Cortes Generales

La autonomía de las Cámaras se consagra en el artículo 72 de la Constitución, que dispone que «1. Las Cámaras establecen sus propios Reglamentos, aprueban autónomamente sus presupuestos y, de común acuerdo, regulan el Estatuto del Personal de las Cortes Generales. Los Reglamentos y su reforma serán sometidos a una votación final sobre su totalidad, que requerirá la mayoría absoluta. 2. Las Cámaras eligen sus respectivos Presidentes y los demás miembros de sus Mesas. Las sesiones conjuntas serán presididas por el Presidente del Congreso y se regirán por un Reglamento de las Cortes Generales aprobado por mayoría absoluta de cada Cámara. 3. Los Presidentes de las Cámaras ejercen en nombre de las mismas todos los poderes administrativos y facultades de policía en el interior de sus respectivas sedes.»

²⁹ VACAS GARCÍA-ALÓS, L.: *La Administración de la casa del Rey y su control jurisdiccional en el Derecho Constitucional español* en Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 93. Este autor indica las siguientes funciones de la Administración de la Casa del Rey : «1^a) La regularización de los servicios de gestión de personal de la Casa del Rey, en el particular relativo a nombramientos, ceses, adscripciones, provisiones de puestos de trabajo, reconocimientos de derechos, ejercicio de la potestad sancionadora y resolución de recursos y reclamaciones.

2^a) La organización de los servicios de infraestructura material, relativos al ejercicio de las funciones que corresponden a la Jefatura del Estado.

3^a) La realización efectiva de cuantas actuaciones debe llevar a cabo el Rey en sus relaciones con organismos oficiales y demás actuaciones derivadas del ejercicio de las funciones simbólicas y representativas que tiene encomendadas.

4^a) El desempeño de funciones derivadas del régimen interior de la servidumbre de la Familia Real.

5^a) La gestión económica y presupuestaria de los gastos derivados de las anteriores funciones, tales como contratación administrativa, ordenación de pagos, planificación financiera y ejecución presupuestaria.»

Esta autonomía trata de garantizar la plena independencia del Parlamento en su actuación. Así, García-Escudero³⁰ señala que son dos los fundamentos de dicha autonomía, *«El primero, mantener la independencia de la organización de los procesos de decisión de la Cámara frente a un poder ejecutivo «expansivo» que tiende a asimilarse a un Parlamento que le es favorable. El segundo, permitir la participación plural de todos los Grupos integrantes de la Cámara en el proceso de formación de la voluntad, sin perjuicio de que en el resultado final prime la decisión mayoritaria. La garantía de los derechos de las minorías y la conservación del principio de la Cámara como órgano deliberante (deliberación de la que ha de obtenerse la voluntad colectiva) frente a la imposición de sus dictados por la mayoría, constituyen el fundamento de la autonomía parlamentaria en el Estado de nuestro tiempo».*

Atendiendo a la regulación del artículo 72, García-Escudero diferencia las siguientes modalidades de autonomía:

– *«La autonomía reglamentaria, la presupuestaria y la de personal, previstas en el apartado 1 de este artículo. La primera otorga a cada una de las Cámaras tiene la facultad de aprobar su propio reglamento de organización y funcionamiento interno. Ello dio lugar a la aprobación del Reglamento del Congreso de los Diputados de 24 de febrero de 1982 y del Reglamento del Senado, Texto refundido de 3 de mayo de 1994.*

La autonomía de personal, que determina que el personal a su servicio no forma parte de la Administración Pública».

Finalmente, la autonomía presupuestaria, que analizaremos más adelante.

– *«La autonomía de gobierno interno, por la que los miembros de cada Cámara eligen a sus respectivos órganos rectores, prevista en el apartado 2.*

– *La autonomía administrativa y de policía del apartado 3, por la que los Presidentes de las Cámaras detentan poderes administrativos, de disciplina y de policía en el interior de sus sedes».*

Por todo lo anterior, se ha de resaltar que la autonomía reconocida a la Corona y a las Cortes Generales es mucho más amplia que la del resto de órganos constitucionales. En efecto, estos dos órganos

³⁰ GARCÍA-ESCUADERO, P: «Artículo 72.1. Autonomía Funcional de las Cámaras: Reglamentaria, presupuestaria y de personal» en *Comentarios a la Constitución española de 1978*, Tomo IV, (dir. ALZAGA VILLAAMIL, O.), Cortes Generales, Editoriales de Derecho Reunidas, 1996, pp. 415 a 422.

son los únicos cuya autonomía está constitucionalmente reconocida, ya que en los demás casos la autonomía únicamente se prevé en sus respectivas normas.

3. *Tribunal Constitucional*

El artículo 2.Dos de la LOTC reconoce su potestad reglamentaria disponiendo que *«podrá dictar reglamentos sobre su propio funcionamiento y organización, así como sobre el régimen de su personal y servicios, dentro del ámbito de la presente Ley. Estos reglamentos, que deberán ser aprobados por el Tribunal en Pleno, se publicarán en el «Boletín Oficial del Estado», autorizados por su Presidente»*.

Como manifestación de dicha autonomía, se aprobó el Reglamento de Organización y Personal del Tribunal Constitucional por Acuerdo de 5 de julio de 1990, del Pleno del Tribunal (BOE núm. 185, de 3 de agosto).

4. *Consejo General del Poder Judicial*

El artículo 560.1.16.a) de la LOPJ prevé como atribución del CGPJ *«Ejercer la potestad reglamentaria, en el marco estricto de desarrollo de las previsiones de la Ley Orgánica del Poder Judicial, en las siguientes materias: a) Organización y funcionamiento del Consejo General del Poder Judicial»*.

Ello ha dado lugar al Reglamento n.º 1/1986, de 22 de abril, de Organización y Funcionamiento del Consejo General del Poder Judicial.

El Tribunal Constitucional, en su Sentencia número 108/1986, de 29 de julio, lo configura en su FJ 7º como un órgano autónomo, al señalar que *«Así, las funciones que obligadamente ha de asumir el Consejo son aquellas que más pueden servir al Gobierno para intentar influir sobre los tribunales: de un lado, el posible favorecimiento de algunos jueces por medio de nombramientos y ascensos; de otra parte, las eventuales molestias y perjuicios que podrían sufrir con la inspección y la imposición de sanciones. La finalidad del Consejo es, pues, privar al Gobierno de esas funciones y transferirlas a un órgano autónomo y separado»*.

Dicha sentencia habla de la autonomía del CGPJ respecto del Gobierno. No obstante, Aguiar de Luque³¹ afirma que también

³¹ AGUIAR DE LUQUE, L.: «Artículo 122» en *Comentarios a la Constitución Española* (dir. CASAS BAAMONDE, M.E. y RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO FERRER, M.), XXX Aniversario, Fundación Wolters Kluwer, 2009, p. 1879 a 1900.

disfruta de dicha autonomía respecto del poder legislativo a pesar de que este participe en la designación de parte de sus miembros, señalando que *«Sin embargo, en la práctica; la definición del CGPJ como «órgano autónomo» se ha revelado como una de las piezas centrales a la hora de definir la posición constitucional de éste en nuestro sistema de división de poderes, por cuanto es esa equidistancia respecto a los restantes poderes y órganos constitucionales donde reside la legitimidad del mismo para fungir como órgano de gobierno del Poder Judicial y contribuir a garantizar la independencia de Jueces y Magistrados. El CGPJ es así un órgano autónomo, independiente y no subordinado en el ejercicio de las funciones que tiene encomendadas, respecto a los poderes legislativo y ejecutivo, por más que el primero participe decisivamente en la designación de sus miembros y el segundo sea el tradicional titular de las competencias ahora ejercidas por el CGPJ, que, además, sigue manteniendo importantes espacios competenciales en materia de Justicia (muchas de ellos contiguos a las funciones que ejerce el propio Consejo), lo que incide de modo determinante en las relaciones entre uno y otro órgano, marcadas decididamente por las ideas de rivalidad/ complementariedad.»*

5. Tribunal de Cuentas

El artículo 3 de la LOTCu, en su redacción anterior, establecía que *«El Tribunal de Cuentas tiene competencia exclusiva para todo lo concerniente al gobierno y régimen interior del mismo y al personal a su servicio»*. Dicho artículo fue modificado por la L.O. 3/2015, de 30 de marzo, de control de la actividad económico-financiera de los Partidos Políticos, para atribuirle potestad reglamentaria en lo atinente a su autoorganización, quedando así su redacción: *«Uno. El Tribunal de Cuentas tiene competencia para todo lo concerniente al **gobierno y régimen interior del mismo y al personal a su servicio y podrá dictar reglamentos sobre su propio funcionamiento y organización, así como sobre el estatuto de su personal y servicios** dentro del ámbito de la presente ley y de la de ordenación de su funcionamiento. Dos. También podrá dictar reglamentos en desarrollo, aplicación y ejecución de su Ley de Funcionamiento para establecer regulaciones de carácter secundario y auxiliar en todo lo relativo al Estatuto del personal a su servicio. Tres. Los Reglamentos deberán ser aprobados por el Pleno y se publicarán en el «Boletín Oficial del Estado», autorizados por su Presidente»*.

Con esta modificación se le atribuye de manera expresa la mencionada potestad reglamentaria, si bien, con anterioridad, dicha potestad podría haberse deducido de la Disposición Final Segunda de su Ley de Funcionamiento, que preveía: *«Dentro del plazo de tres*

meses, contados desde el día de la entrada en vigor de la presente Ley, el Pleno del Tribunal remitirá a la Comisión Mixta Congreso-Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, para su conocimiento, un proyecto de Reglamento de Régimen Interior. Dicha remisión se llevará a cabo, en los mismos términos, cuando se proceda, en su caso, a ulteriores modificaciones de dicho Reglamento».

Se ha de tener en cuenta que dicho Reglamento todavía no ha sido aprobado.

6. Consejo de Estado

El artículo 1 de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado, posteriormente modificado por Ley Orgánica 3/2004, de 28 de diciembre, dispone que *«Uno. El Consejo de Estado es el supremo órgano consultivo del Gobierno. Dos. Ejerce la función consultiva con autonomía orgánica y funcional para garantizar su objetividad e independencia de acuerdo con la Constitución y las Leyes».*

En virtud de dicha autonomía, se aprobó el Reglamento Orgánico del Consejo por Real Decreto 1674/1980, de 18 de julio, posteriormente modificado por Real Decreto 449/2005 de 22 de abril.

Esta autonomía corrobora la opinión de Navarro Caballero³², que considera que *«para que un órgano consultivo sea eficaz se requiere que su superior jerárquico no pueda influir o condicionar la manifestación de juicio del inferior; de tal manera que se mantenga la independencia de criterios en el órgano considerado».*

7. Defensor del Pueblo

La autonomía e independencia en la actuación del Defensor del Pueblo se garantiza en el artículo 6 de su Ley Orgánica 3/1981, de 6 de Abril, al señalar que *«El Defensor del Pueblo no estará sujeto a mandato imperativo alguno. No recibirá instrucciones de ninguna autoridad. Desempeñará sus funciones con autonomía y según su criterio».*

Su Reglamento de Organización y Funcionamiento fue aprobado por las Mesas de ambas Cámaras en reunión conjunta el 6 de

³² NAVARRO CABALLERO, T.: «El Consejo de Estado. Origen histórico y regulación actual a la luz de la Ley Orgánica 3/2004, de 28 de diciembre», *Anales de Derecho*, núm. 24, Universidad de Murcia, 2006, p. 24.

abril de 1983, el cual ha sido modificado en diferentes ocasiones por las Resoluciones de las Mesas del Congreso de los Diputados y del Senado de 21 de abril de 1992, de 26 de septiembre de 2000 y de 25 de enero de 2012.

8. Consejo Económico y Social

La Exposición de Motivos de Ley 21/1991, de 17 de junio, señala que goza de amplias facultades de autonomía y organización que garantizan su independencia, recogiendo entre las líneas básicas de configuración del Consejo las siguientes «e) *No se prevé la participación de representantes del Gobierno, dado el carácter del Consejo de órgano consultivo del mismo, y la necesidad, por tanto, de garantizar su independencia en la formación y emisión de sus criterios. En razón a esta necesaria autonomía funcional se le dota de amplias facultades de autoorganización.* f) *Se prevé la presencia de expertos que contribuirá a garantizar la imprescindible calidad técnica de sus trabajos. Este grupo estará integrado por personas de especial preparación y reconocida experiencia en temas socioeconómicos y laborales y desarrollarán su función con independencia.* g) *El Consejo goza de amplias facultades de autonomía y organización que garantizan su independencia».*

El artículo 7.1.4 de dicha Ley recoge como función del Consejo «*regular el Régimen de organización y funcionamiento internos del Consejo de acuerdo con lo previsto en la presente Ley*». Posteriormente, se aprobó por el Pleno su Reglamento de organización y funcionamiento interno de 25 de febrero de 1993.

De toda esta normativa analizada hemos de concluir que, sin tener en cuenta las particularidades propias de cada órgano, todos ellos cuentan con una autonomía de organización y funcionamiento. El reconocimiento de esta autonomía se corrobora con la ya mencionada Disposición adicional vigesimosegunda de la Ley 40/2015, que establece que la actuación administrativa de estos órganos se regirá por lo previsto en su normativa específica.

No obstante, las medidas que estos órganos adopten en relación con su organización y funcionamiento deben respetar, con arreglo al artículo 9.1 y 31.2 de la CE, la legalidad, la eficacia, la eficiencia y la economía. De ahí, que el control que el Tribunal de Cuentas pueda ejercer sobre la gestión llevada a cabo por estos órganos en virtud de su autonomía no vulnera la misma. El Tribunal, conforme el artículo 9.1 de la LOTCu, ha de ejercer su función fiscalizadora para deter-

minar si esta gestión respeta los principios de legalidad, eficiencia, economía, transparencia, así como a la sostenibilidad ambiental y la igualdad de género. El Tribunal plasma en sus informes las deficiencias detectadas en la gestión efectuada por dichos órganos y les formula las recomendaciones que considere necesarias, en el sentido de sugerencias y no de imposiciones.

Por ello, la autonomía de dichos órganos no puede ser alegada como defensa de un quebranto de estos principios constitucionales.

Asimismo, las Leyes Orgánicas u ordinarias examinadas en las que se reconocen la autonomía de los órganos estudiados no pueden prevalecer, en virtud del principio de jerarquía normativa, sobre el mandato constitucional del artículo 136.1, que configura al Tribunal de Cuentas como supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público.

Mientras que la Corona y las Cortes Generales gozan de una autonomía reconocida en la propia Constitución, los preceptos constitucionales que reconocen esta autonomía no contienen sin embargo previsión alguna en materia de control presupuestario, por lo que resulta de aplicación el artículo 136.1 del texto constitucional, que como ya hemos destacado atribuye al Tribunal de Cuentas el control que ha de ejercerse sobre las cuentas y la gestión económica del Estado.

1.4.C.1. Consideración especial de la autonomía presupuestaria de estos órganos

La **Corona y las Cortes Generales** gozan de la **autonomía presupuestaria** reconocida en los artículos 65.1 y 72.1 de la Constitución.

Para la dotación de la Casa de S. M. el Rey no existe una fase de elaboración, ejecución, liquidación y control equiparable al resto de órganos. Es el Jefe de la Casa el que formula la propuesta de presupuesto de la Casa de S.M. el Rey y, una vez aprobada en los Presupuestos del Estado, la cantidad global prevista en el artículo 65.1 de la CE es distribuida libremente por el Monarca.

En el caso de las Cortes Generales, la autonomía presupuestaria reconocida por el artículo 72.1 de la CE se limita literalmente a la aprobación autónoma de sus presupuestos. Sin embargo, se ha

configurado como una autonomía financiera que alcanza al ciclo presupuestario completo, es decir, no sólo a la aprobación de los presupuestos, sino también a la ejecución del gasto y el control del mismo.

La autonomía presupuestaria reconocida en sus respectivas leyes reguladoras al **resto de los órganos** estudiados les atribuye la facultad de elaboración de sus presupuestos³³. Sólo el artículo 33 del Reglamento de Organización y Funcionamiento del CGPJ atribuye expresamente al Pleno la facultad para la aprobación del anteproyecto de su presupuesto.

Todos estos presupuestos son posteriormente remitidos al Ministerio de Hacienda y Función Pública para su incorporación a los PGE. Finalmente serán aprobados por las Cortes Generales con la aprobación de la Ley de los PGE.

Por tanto, en virtud de esta autonomía presupuestaria los mencionados órganos pueden elaborar, ejecutar y liquidar sus presupuestos. No obstante, dicha autonomía no excluye el control al que queda sometido todo poder público, cuyos fondos proceden de los Presupuestos Generales del Estado.

Mención aparte merecen la Corona y las Cortes Generales, al ser la propia Constitución la que, en sus artículos 65 y 72 respectivamente, reconoce la autonomía de dichos órganos. Sin embargo, la autonomía constitucionalmente reconocida no puede implicar la exclusión de su gestión económica del control por el Tribunal de Cuentas. Dicho control puede fundamentarse en la interpretación conjunta de los artículos 9.1 y 136.1 de la misma Constitución, llegando a la conclusión de que, al sostenerse con fondos públicos, la gestión económica de estos órganos está sujeta al control por el Tribunal.

Todos los órganos constitucionales y de relevancia constitucional estudiados, salvo el Defensor del Pueblo y el Consejo Económico y Social, cuentan con una sección independiente en los **Presupuestos**

³³ El artículo 10.3 y la disposición adicional 2.ª de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional; el artículo 565 de la Ley 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial; el artículo 6 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas; el artículo 27 de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado; el artículo 39.1 de la Ley Orgánica 3/1981, de 6 de abril, del Defensor del Pueblo y el artículo 9.2 de la Ley 21/1991, de 17 de junio, del Consejo Económico y Social.

Generales del Estado³⁴. El presupuesto del Defensor del Pueblo se recoge en el servicio 05, dentro de la sección 2, correspondiente a las Cortes Generales; y el del Consejo Económico y Social se incluye como organismo 301, dentro de la sección 19, correspondiente al presupuesto del Ministerio de Empleo y Seguridad Social, al que se encuentra adscrito.

Llevando a cabo un estudio comparativo de los órganos estudiados se observa que los presupuestos de los órganos constitucionales y de relevancia constitucional representan un **escaso porcentaje de los Presupuestos Generales del Estado** (en el año 2014, representan un 0.15 % del total del Estado; en el 2015, un 0.14 % del total; y en el 2016, un 0.15 % del total del Estado). Pese a dichas cifras, su ejecución debe quedar sujeta al control externo por el Tribunal de Cuentas, puesto que están integrados por fondos públicos que deben ser debidamente gestionados.

II. CONCLUSIONES

A. Conforme al artículo 136.1 de la CE, la competencia fiscalizadora del Tribunal de Cuentas abarca las cuentas y la gestión económica del Estado y del sector público. Deberá en consecuencia entenderse incluido en el ámbito subjetivo de fiscalización por el Tribunal de Cuentas los órganos constitucionales y de relevancia constitucional por los siguientes argumentos:

- Todos los órganos constitucionales y de relevancia constitucional forman parte del «Estado», en la medida en que se encuentran integrados en la organización de los poderes del mismo y sus presupuestos se integran en los del Estado.

³⁴

01. Casa de S.M el Rey
02. Cortes Generales. Las Cortes Generales, contrariamente a los restantes órganos constitucionales cuyos presupuestos se integran en un servicio presupuestario, disponen de cinco, que se desglosan en:
 - 01- Cortes Generales.
 - 02- Congreso de los Diputados.
 - 03- Senado.
 - 04- Junta Electoral Central.
 - 05- Defensor del Pueblo.
03. Tribunal de Cuentas
04. Tribunal Constitucional
05. Consejo de Estado
08. Consejo General del Poder Judicial
19. Ministerio de Empleo y Seguridad Social. Organismo: 301 Consejo Económico y Social

- Todos ellos, a excepción de la Corona, forman parte del sector público en el sentido del artículo 2.3 de la LGP.
- Mención especial merece la Corona. La necesidad de la sujeción de las cuentas y de la gestión económica de la Casa de S.M. el Rey al control por el Tribunal de Cuentas se deduce de que se trata de un órgano del Estado, como puede desprenderse del artículo 1.3 de la CE, cuando declara que «*La forma política del Estado español es la Monarquía parlamentaria*»; del artículo 9.1, que dispone que «*Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico*»; y del artículo 56.1 que señala que «*El Rey es el Jefe del Estado (..)*». Esta conclusión se confirma al considerar que, si bien la Corona no se encuentra incluida en el concepto de sector público previsto en el artículo 2.3 de la LGP, sí podría entenderse incluida en un sentido amplio del mismo, ateniéndonos a una definición más comprensiva, basada en la contenida en el artículo 136.1 de la CE al determinar el objeto del control por el Tribunal de Cuentas, que incluiría a todos aquellos órganos financiados por los Presupuestos Generales del Estado.

B. El artículo 2 de la LOTCu prevé como función del mismo la fiscalización del **sector público**, definido en su artículo 4.1 mediante la enumeración de los entes que lo integran, entre los que no se encuentran incluidos ni los órganos constitucionales ni los de relevancia constitucional.

No obstante, si la Constitución, en su artículo 136.1, atribuye al Tribunal de Cuentas la función de fiscalizar las cuentas del Estado y del sector público, la Ley Orgánica que lo desarrolla, en virtud del principio de jerarquía normativa, ha de respetar esta regulación, debiendo interpretarse con arreglo a la Constitución la enumeración contenida en el artículo 4.1 de la LOTCu.

C. El control por el Tribunal de Cuentas sobre las cuentas y la gestión económica de los citados órganos **no invade sus competencias**. Estos órganos, cuyos presupuestos se integran en los PGE, deben llevar a cabo una gestión de sus fondos conforme a los principios constitucionales de equidad, eficiencia y economía, así como a los de legalidad y transparencia. La labor fiscalizadora del Tribunal de Cuentas consiste esencialmente en verificar, con arreglo al artículo 9.1 de la LOTCu, que la gestión de tales fondos es acorde a estos principios. El Tribunal refleja en sus informes las deficiencias detectadas y formula las oportunas recomendaciones para la mejora de su gestión, sin interferir en el ejercicio de las competencias de dichos órganos.

D. Las leyes reguladoras de los órganos estudiados no contemplan el control externo del Tribunal de Cuentas sobre sus cuentas y su gestión económica, salvo el caso del CGPJ y del CES. Sin embargo, esta **falta de previsión** no puede impedir el control por el Tribunal, dado que el artículo 136.1 de la Constitución prevalece sobre la normativa reguladora de tales órganos.

E. El control por el Tribunal de Cuentas **no vulnera la autonomía** reconocida a los órganos constitucionales y de relevancia constitucional.

En el caso de la Corona y de las Cortes Generales, la propia Constitución reconoce su autonomía en los artículos 65.1 y 72.1. No obstante, el propio texto constitucional, en su artículo 136.1, atribuye al Tribunal de Cuentas el control que ha de ejercerse, como ya venimos explicando, sobre las cuentas y la gestión económica del Estado. Al no contemplarse en los artículos 65.1 y 72.1 una previsión específica en materia de control presupuestario, se considera aplicable el reconocimiento expreso del control por el Tribunal de Cuentas que se efectúa en el artículo 136.1.

La materia de este trabajo ha sido analizada con mayor profundidad en el libro GARCÍA BLANCO, M.J.: *El control externo por el Tribunal de Cuentas sobre los órganos constitucionales y de relevancia constitucional*, Ed. Dykinson, 2018.

III. BIBLIOGRAFÍA

AGUIAR DE LUQUE, L.: «Artículo 122» en *Comentarios a la Constitución Española* (dir. CASAS BAAMONDE, M.E. y RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO FERRER, M.), XXX Aniversario, Fundación Wolters Kluwer, 2009.

BIGLINO CAMPOS, P.: «Parlamento, Presupuesto y Tribunal de Cuentas», *Revista de las Cortes Generales*, núm. 37, 1996.

CAZORLA PRIETO, L.M.: «Relaciones del Tribunal de Cuentas con las Cortes Generales», en *Crónica 1981*, vol. I, Asociación de Letrados y Auditores, Tribunal de Cuentas de España, 1982.

DÍEZ PICAZO, L.M.: «El régimen jurídico de la Casa del Rey», *Revista Española de Derecho Constitucional*, año 2, núm. 6, septiembre-diciembre 1982.

- DÍEZ PICAZO, L.M.: «La estructura del gobierno en el Derecho español», *Documentación Administrativa*, núm. 215, 1988.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: «La posición jurídica del Tribunal Constitucional en el sistema español: posibilidades y perspectivas», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm.1, vol. I, enero-abril 1981.
- GARCÍA-ESCUADERO MÁRQUEZ, P.: «Artículo 72.1. Autonomía Funcional de las Cámaras: Reglamentaria, presupuestaria y de personal» en *Comentarios a la Constitución española de 1978*, Tomo IV, (dir. ALZAGA VILLAAMIL, O.), Cortes Generales, Editoriales de Derecho Reunidas, 1996.
- GARCÍA-ESCUADERO MÁRQUEZ, P.: «Informes previos a la aprobación de proyectos de ley», Cortes: Anuario de Derecho Parlamentario núm. 11, 2001.
- GARCÍA PELAYO, M.: «El «status» del Tribunal Constitucional», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm.1, vol. I, enero-abril 1981.
- GARCÍA ROCA, F.J.: *El conflicto entre órganos constitucionales*, Tecnos, 1987.
- GÓMEZ MONTORO, A. J.: *El conflicto entre órganos constitucionales*, Centro de Estudios Constitucionales, 1992.
- GÓMEZ SÁNCHEZ, Y.: «Algunas reflexiones sobre la naturaleza constitucional del Tribunal de Cuentas» en *Estudios de Derecho Público*. Homenaje a Juan José Ruiz-Rico, Tecnos, 1997.
- LÓPEZ LÓPEZ, M.T. Y UTRILLA DE LA HOZ, A.: *Lecciones sobre el Sector Público Español*, S.L. Civitas Ediciones, 2000.
- LUCAS VERDÚ, P.: «Apuntes sobre los aspectos jurídico-políticos del Tribunal de Cuentas» en *El Tribunal de Cuentas en España*, vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, 1982.
- MENDIZÁBAL ALLENDE, R.: «La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas», en *El Tribunal de Cuentas en España*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, 1982.
- NAVARRO CABALLERO, T.: «El Consejo de Estado. Origen histórico y regulación actual a la luz de la Ley Orgánica 3/2004, de 28 de diciembre», *Anales de Derecho*, núm. 24, Universidad de Murcia, 2006.

NÚÑEZ-VILLAVEIRÁN OVILO, R.: «El sector público, ámbito delimitador de las competencias del Tribunal de Cuentas» en *El Tribunal de Cuentas en España*, vol. 2, Instituto de Estudios Fiscales, 1982.

PARADA VÁZQUEZ, R.: *Derecho administrativo I. Introducción. Organización administrativa. Empleo público*, Open Ediciones Universitarias, 2014.

PASCUAL GARCÍA, J.: Régimen Jurídico del Gasto Público. Presupuestación, ejecución y control. Boletín Oficial del Estado, Estudios Jurídicos, 6.ª edición, 2014.

SANTAMARÍA PASTOR, J.A.: «Sobre la personalidad jurídica de las Cortes Generales. Una aproximación a los problemas de las organizaciones estatales no administrativas», *Revista de Derecho Político*, núm. 9, 1981.

SANTAMARÍA PASTOR, J.A.: *Principios de Derecho Administrativo General*, vol. I, tercera edición, Iustel.

VACAS GARCÍA-ALÓS, L.: *La Administración de la casa del Rey y su control jurisdiccional en el Derecho Constitucional español en Centro de Estudios Políticos y Constitucionales*, 2002.

VARELA SUANZES-CARPEGNA, J.: «La naturaleza jurídica del Defensor del Pueblo», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 8, mayo-agosto 1983.

El Sistema Nacional Anticorrupción en México y las nuevas atribuciones del órgano de control externo

Óscar Nava Escudero

Doctor en Derecho Financiero y Tributario por la Universidad Complutense de Madrid
Asesor jurídico en materia de gasto público y presupuesto en México

RESUMEN

El presente artículo pretende ofrecer una visión general del nuevo Sistema Nacional Anticorrupción en México, cuya reforma constitucional y legal buscará erradicar uno de los peores males que aquejan al país: la corrupción. La importancia y magnitud de este cambio en el orden jurídico mexicano, sin precedentes semejantes en la historia constitucional mexicana, radica no solamente en el amplio espectro de la sociedad que participó en su confección, sino también en el compromiso legal que asumirán los tres órdenes de gobierno (federal, estatal y municipal), diferentes instancias judiciales, así como por varios órganos de la administración pública. En este contexto, nuestro órgano de control externo, la Auditoría Superior de la Federación, cobra gran relevancia ya que se le dotaron de nuevas herramientas para llevar a cabo sus tareas de fiscalización e investigación de los servidores públicos responsables administrativamente. La fiscalización de recursos federales respecto de los cuales antes no tenía facultades; la fiscalización de recursos federales otorgados a instrumentos jurídicos públicos/privados; la posibilidad de fiscalizar en tiempo real y respecto de ejercicios fiscales concluidos; son algunas de las nuevas atribuciones de la Auditoría Superior de la Federación que aquí se analizarán.

PALABRAS CLAVE: órgano de control externo; corrupción; fiscalización; México; Auditoría Superior de la Federación.

ABSTRACT

The present article intends to offer an overview of the new National Anticorruption System in Mexico, whose constitutional and legal reform will seek to eradicate one of the worst ills afflicting the country: corruption. The importance and magnitude of this change in the Mexican legal order, without similar precedents in the Mexican constitutional history, lies not only in the broad spectrum of the society that participated in its preparation, but also in the legal commitment assumed by the three orders of government (federal, state and municipal), different judicial instances, as well as by several organs of the public administration. In this context, our external control body, the Superior Audit Office of the Federation, acquires great relevance since it was provided with new tools to carry out its tasks of supervision and investigation of public servants administratively responsible. The control of federal resources with respect to which previously it did not have faculties; the control of federal resources granted to public / private legal instruments; the possibility of monitoring in real time and with respect to fiscal years ended; are some of the new attributions of the Superior Audit of the Federation that will be analyzed here.

KEY WORDS: *external control body; corruption; audit; Mexico; Superior Audit of the Federation.*

1. LA AUDITORÍA SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN, UN LARGO CAMINO HACIA SU CREACIÓN

1.1. Antecedentes históricos

Siendo México ya independiente (1821), el artículo 50 fracción VIII, de la Constitución de 1824, estableció que entre las facultades exclusivas del Congreso General, estaba la de «*Fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión, y tomar anualmente cuentas al gobierno...*». Con base en esa Constitución, en noviembre de 1824, el gobierno expidió el Decreto «*Arreglo de la administración de la hacienda pública*», en el que se suprimió el Tribunal de Cuentas (art. 1) y en su lugar se instauró la Contaduría Mayor, dependiente («*bajo la inspección exclusiva*»), ordenaba el decreto en sus arts. 42 y 43) de la Cámara de Diputados y con la misión de efectuar el examen y la glosa de las cuentas que anualmente debía presentar el secretario del despacho de hacienda.

La Constitución de las siete leyes de 1836, previó en la tercera de ellas, la facultad del Congreso General para «*examinar y aprobar cada año la cuenta general de inversión de caudales respectiva al año penúltimo que deberá haber presentado el ministerio de Hacienda en el año*

último, y sufrido la glosa y examen que detallará una ley secundaria» (art. 44). En ese mismo año se creó la Comisión Inspectora de la Cámara de Diputados (antecedente de la actual y vigente Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación) con la finalidad de supervisar el funcionamiento de la Contaduría Mayor de Hacienda; restableciéndose en 1838 el Tribunal de Cuentas por breves periodos.

Es importante señalar que de conformidad con la Ley «*Cesación de los años económicos establecidos por la de 8 de mayo de 1826, y sobre Memoria del ministro de Hacienda*» de 17 de abril de 1838, se siguió parcialmente el mismo procedimiento que el establecido bajo el régimen de la Constitución de 1824, pero las cuentas del secretario de hacienda que se enviaban directamente a la Cámara de Diputados, debían pasar por conducto de la Comisión Inspectora de este órgano a la Contaduría Mayor de Hacienda a efecto de que ésta procediera al examen y liquidación correspondientes¹.

El 12 de marzo de 1840, en observancia al artículo 7 de la ley del 14 de marzo de 1838, se expidió el Reglamento del Tribunal de Revisión de Cuentas y su Contaduría Mayor.

Posteriormente, el documento denominado Bases orgánicas de la República Mexicana, de 14 de junio de 1843, siguió manteniendo a la Contaduría Mayor de Hacienda, pero en 1853, el dictador Antonio López de Santa Anna volvió a restablecer el Tribunal de Cuentas mediante la Ley para el Establecimiento del Tribunal de Cuentas como un órgano integrado en el Poder Judicial separado del Poder Legislativo, el cual en 1855 otra vez fue abolido.

La Constitución federalista de 1857 restableció la Contaduría Mayor de Hacienda como órgano dependiente del Poder Legislativo. La fracción XXIX del artículo 72, facultaba al Congreso General, «*Para nombrar y remover libremente a los empleados de su secretaría y a los de la contaduría mayor, que se organizará según lo disponga la ley*».

El Estatuto Provisional del Imperio Mexicano de 1865 volvió a instituir el Tribunal de Cuentas². Se le otorgó a éste el carácter de autoridad judicial sobre todo el imperio, sin que cupiera apelación respecto de sus fallos. Su competencia era «sobre lo relativo a las

¹ NAVA ESCUDERO, Óscar, *Derecho Presupuestario Mexicano*, Porrúa, México, 2014, p. 629.

² El artículo 7 decía: «*Un Tribunal especial de cuentas revisará y glosará todas las de las oficinas de la Nación y cualesquiera otras de interés público que le pase al Emperador*».

cuentas, pero no procede contra los culpables en ellas, sino que los consigna al juez competente (arts. 20 y 21)». Se negaba por tanto la jurisdicción contable del Tribunal lo que lo inhabilitaba para perseguir penalmente a los infractores. Sobre el desempeño del Poder Legislativo como órgano revisor de las cuentas públicas, la doctrina de la época valoraba críticamente que «desde 1826 hasta Mayo de 1870, ningún Congreso se ocupó de examinar y discutir las llamadas cuentas de los dineros públicos»³.

En 1867 con la victoria de Benito Pablo Juárez García sobre los conservadores, el fusilamiento del segundo emperador de México, Fernando Maximiliano José María de Habsburgo-Lorena, y por ende, la restauración de la república, la institución recupera su nombre y concepción original de Contaduría Mayor de Hacienda, conservando su dependencia al Poder Legislativo.

En 1879, se presentó el primer proyecto de Ley Orgánica Reglamentaria de la Contaduría Mayor de Hacienda y Crédito Público. Ya bajo la dictadura de José de la Cruz Porfirio Díaz Mori⁴, en 1896 se expidió la primera Ley Federal de la Contaduría Mayor de Hacienda.

En 1904, se publicó la segunda Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda que derogó la de 1896 y en la cual se establecía que la Contaduría tendría bajo su responsabilidad *«la revisión y la glosa de las cuentas anuales del erario federal, para verificar si los cobros y gastos se hicieron con la autorización necesaria, si unos y otros se hallan debidamente comprobados y, por último, si hay exactitud en las operaciones aritméticas y de contabilidad»*.

Con la Constitución de 1917, de 5 de febrero, actualmente vigente, se ratificó a la Contaduría como la entidad legislativa responsable de supervisar los gastos públicos. Para el 31 de diciembre de 1936, el Presidente General Lázaro Cárdenas promulgó una nueva Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda en la que se le encomendaban las atribuciones de revisión y glosa, fiscalización y finiquitos.

³ MACEDO, Pablo, *La Evolución Mercantil. Comunicaciones y Obras Públicas. La Hacienda Pública*, J. Ballezá y C., Sucesores Editores, México, 1905, p. 380.

⁴ Etapa en la historia de México conocida como «Porfiriato», y cuyo gobierno abarcó desde 1876 hasta 1911, sólo interrumpido entre 1880 y 1884. A partir del 1 de diciembre de 1884, Porfirio Díaz gobernó ininterrumpidamente durante 27 años.

El 29 de diciembre de 1978 se expidió una nueva Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda que mantuvo su vigencia hasta el año 2000. En esta se decía que la Contaduría Mayor de Hacienda era un órgano técnico de la Cámara de Diputados, cuya función principal era la revisión de la Cuenta Pública del Gobierno Federal.

La reforma constitucional de 30 de julio de 1999 al artículo 79, supuso la sustitución de la Contaduría Mayor de Hacienda, por la de una entidad de fiscalización superior de la federación que después la Ley de Fiscalización Superior de la Federación, publicada el 29 de diciembre de 2000, por el Presidente Vicente Fox Quesada, denominó Auditoría Superior de la Federación (citada en adelante como ASF). Esta reforma constitucional significó una verdadera transformación histórica de la estructura institucional para la rendición de cuentas del Estado mexicano, ya que se concibió a la ASF como un órgano que tenía a su cargo la fiscalización superior de la Cuenta Pública y que gozaba de autonomía técnica y de gestión para decidir sobre su organización interna, funcionamiento y resoluciones. Asimismo, se determinó que la fiscalización superior que realizase la ASF, debía ejercerse de manera posterior a la gestión financiera, con carácter externo y por tanto debía llevarse a cabo de manera independiente y autónoma de cualquier otra forma de control o fiscalización interna de los Poderes de la Unión y de los entes públicos federales.

Una nueva reforma constitucional al artículo 79, de fecha 7 de mayo de 2008, otorgó mayores facultades a la ASF y se establecieron como principios en su desempeño, los de posterioridad, anualidad, legalidad, definitividad, imparcialidad y confiabilidad.

De esta reforma constitucional de 2008, surge con el mismo nombre que su antecesora una nueva Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación publicada el 29 de mayo de 2009, promulgada por el Presidente Felipe de Jesús Hinojosa Calderón.

Finalmente, con motivo de la reforma a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (en lo sucesivo CPEUM) de fecha 27 de mayo de 2015 en materia de corrupción, se promulga el 18 de julio de 2016, la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación (en adelante LFRCF), la cual se encuentra vigente, y que fortalece al órgano de control externo según se verá enseguida.

1.2. Estructura

El repaso sucinto a la estructura, y puntual a determinadas atribuciones de la ASF, de la Comisión de Vigilancia y de la Unidad de Evaluación y Control, tiene el ánimo de conocer el grado de autonomía con la que cuenta la ASF para el desempeño de sus funciones.

Titular de la Auditoría Superior de la Federación. El Titular de la ASF es designado por el voto de las dos terceras partes de los miembros presentes de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión. Dura en su encargo 8 años con posibilidad de renovar una sola vez (art. 79 CPEUM).

Entre los requisitos de elegibilidad se encuentran (art. 88 LFRCF):

— No haber sido Secretario de Estado, Fiscal o Procurador General de la República; Senador, Diputado Federal; Titular del Ejecutivo de alguna entidad federativa; titular o en su caso comisionado de algún órgano constitucionalmente autónomo; dirigente de algún partido político, no haber sido tesorero, titular de las finanzas o de la administración de algún partido político, ni haber sido postulado para cargo de elección popular durante el año previo al día de su nombramiento.

— Contar al momento de su designación con título de antigüedad mínima de diez años, y con una experiencia efectiva de diez años en actividades o funciones relacionadas con el control y fiscalización del gasto público, política presupuestaria; evaluación del gasto público, del desempeño y de políticas públicas; administración financiera, o manejo de recursos.

Entre las facultades que tiene asignadas, se encuentran las siguientes (art. 89 LFRCF):

— Aprobar el programa anual de actividades, el programa anual de auditorías y el plan estratégico, que abarcará un plazo mínimo de 3 años. Una vez aprobados serán enviados a la Comisión de Vigilancia para su conocimiento.

— Expedir el Reglamento Interior de la ASF, así como los manuales de organización y procedimientos, y hacerlos del conocimiento de la Comisión de Vigilancia.

— Expedir las normas para el ejercicio, manejo y aplicación del presupuesto de la ASF, ajustándose a las disposiciones aplicables del Presupuesto de Egresos y de la Ley Federal de Presupuesto

y Responsabilidad Hacendaria (en adelante LFPRH), así como informar a la Comisión de Vigilancia sobre el ejercicio de su presupuesto. La ASF elaborará su proyecto de presupuesto anual que deberá ser remitido a la Comisión de Vigilancia a más tardar el 15 de agosto. La ASF ejercerá autónomamente su presupuesto aprobado con sujeción a las disposiciones de la LFPRH y el Presupuesto de Egresos correspondiente y demás disposiciones aplicables.

— Recibir de la Comisión de Vigilancia, la Cuenta Pública para su revisión y fiscalización superior.

— Formular y entregar a la Cámara de Diputados, por conducto de la Comisión de Vigilancia, el Informe General Ejecutivo del Resultado de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública, a más tardar el 20 de febrero del año siguiente de la presentación de la Cuenta Pública.

— Formular y entregar a la Cámara de Diputados, por conducto de la Comisión de Vigilancia, los Informes Individuales los últimos días hábiles de junio, octubre y el 20 de febrero siguientes a la presentación de la Cuenta Pública Federal.

Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación de la Cámara de Diputados. Esta Comisión está representada por un Diputado Presidente y por 29 diputados de diferentes partidos políticos.

Entre las atribuciones principales de la Comisión se encuentran (arts. 80 y 81 LFRCF):

— Coordinar las relaciones entre la Cámara de Diputados y la ASF; evaluar el desempeño de esta última, y solicitarle que le informe sobre la evolución de sus trabajos de fiscalización.

— Analizar el programa anual de fiscalización de la Cuenta Pública y conocer los programas estratégico y anual de actividades que para el debido cumplimiento de sus funciones y atribuciones elabore la ASF, así como sus modificaciones y evaluar su cumplimiento.

— Hacer observaciones a los procedimientos, alcances, métodos, lineamientos y resoluciones de procedimientos de fiscalización cuando dichos programas omitan áreas relevantes de la Cuenta Pública.

— Conocer y opinar sobre el proyecto de presupuesto anual de la ASF y turnarlo a la Junta de Coordinación Política de la Cámara de Diputados para su inclusión en el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación para el siguiente ejercicio fiscal, así como analizar el informe anual de su ejercicio.

— Ordenar a la Unidad de Evaluación y Control la práctica de auditorías a la ASF.

— Presentar a la Cámara de Diputados la propuesta de los candidatos a ocupar el cargo de Titular de la ASF; así como la solicitud de su remoción con la misma votación requerida para su nombramiento por las siguientes causas graves: i) Formar parte de partido político alguno, o aceptar la injerencia de los partidos políticos en el ejercicio de sus funciones, participar en actos políticos partidistas y hacer cualquier tipo de propaganda o promoción partidista; ii) Desempeñar otro empleo, cargo o comisión en los sectores público, privado o social, salvo los no remunerados, iii). Hacer del conocimiento de terceros o difundir de cualquier forma, la información confidencial o reservada que tenga bajo su custodia la ASF, iv). Ausentarse de sus labores por más de un mes sin mediar autorización de la Cámara de Diputados; v) Abstenerse de presentar en el año correspondiente y en los términos de la presente Ley, sin causa justificada, los informes individuales y el Informe General Ejecutivo del Resultado de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública; vii) Obtener una evaluación del desempeño poco satisfactoria sin justificación, a juicio de la Comisión de Vigilancia, durante dos ejercicios consecutivos, y viii) Incurrir en cualquiera de las conductas consideradas faltas administrativas graves.

Unidad de Evaluación y Control de la Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación de la Cámara de Diputados. El Titular de esta Unidad, que dura en su cargo 4 años renovables por otro periodo igual, es designado por la Cámara de Diputados mediante el voto mayoritario de sus miembros presentes a propuesta de la Comisión de Vigilancia que presentará una terna de candidatos (art. 105 LFRCF).

La Unidad citada es el ente a través del cual la Comisión de Vigilancia, al cual pertenece orgánicamente, vigila el estricto cumplimiento de las funciones a cargo de los servidores públicos de la ASF. Se trata de un ente que controla al ente controlador.

Entre las funciones más importantes de la Unidad, se encuentran (art. 104 LRCF):

- Imponer sanciones administrativas *no graves*, o tratándose de las graves, promover la imposición de sanciones ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (citado posteriormente como TFJA). Para tal efecto la Unidad contará con unidades administrativas diferenciadas encargadas de investigar y substanciar los procedimientos administrativos sancionadores señalados.
- Practicar auditorías para verificar el desempeño y el cumplimiento de metas e indicadores de la ASF.
- Recibir denuncias de faltas administrativas derivadas del incumplimiento de las obligaciones por parte del Titular de la ASF y demás servidores públicos adscritos a esta, iniciar investigaciones y en el caso de faltas administrativas *no graves*, imponer las sanciones que correspondan.
- A instancia de la Comisión de Vigilancia, presentar denuncias o querellas ante la autoridad competente, en caso de detectar conductas presumiblemente constitutivas de delito, imputables a los servidores públicos de la ASF.
- Llevar el registro y análisis de la situación patrimonial de los servidores públicos adscritos a la ASF.

1.3. Naturaleza jurídica

Salvo capítulos muy puntuales de nuestra historia constitucional, al órgano de control externo en México siempre se le ha considerado como un órgano dependiente del Poder Legislativo. En años más recientes se han alzado voces de diferentes sectores sociales reclamando mayor independencia para el ejercicio de sus funciones. Sobre todo para la reforma operada en 2009, para la que previamente se organizaron sendos eventos académicos con la participación de destacados políticos, científicos del derecho, y profesionales de diferentes áreas, con el afán de otorgarle a la ASF mayor autonomía, pero difiriendo si con ésta debía convertirse en un Tribunal de Cuentas o dejársela a una entidad de fiscalización superior.

No obstante los esfuerzos de los participantes en la reforma anticorrupción de 2015 para otorgarle la condición de tribunal de cuentas o incluso la de un organismo autónomo constitucional, el resultado final fue el de mantener a la entidad de fiscalización

superior como un órgano dependiente del Poder Legislativo pero con mayores atribuciones fiscalizadoras.

Hoy en día podemos afirmar que la naturaleza jurídica de la ASF no corresponde a la de un órgano de control externo plenamente autónomo. Su no pertenencia al Poder Judicial, la imposibilidad de juzgar a los servidores públicos infractores, y la conformación de su estructura orgánica construida alrededor de un Titular (Auditor) y no como un órgano colegiado, permiten afirmar que no estamos en presencia de un Tribunal de Cuentas o de una Corte de Cuentas, según el modelo latino o francés⁵. Estamos en presencia, más bien, frente a un órgano de control externo de tipo parlamentario inglés que depende e incluso se subordina al Poder Legislativo, el llamado modelo Westminster.

Esta afirmación puede constatarse de lo establecido en el primer párrafo del artículo 79 CPEUM que señala claramente la dependencia o pertenencia de la ASF, a la Cámara de Diputados⁶: «*La Auditoría Superior de la Federación de la Cámara de Diputados...*», así como de lo señalado en el artículo 74 CPEUM que faculta a la Cámara de Diputados para «*II. Coordinar y evaluar, sin perjuicio de su autonomía técnica y de gestión, el desempeño de las funciones de la Auditoría Superior de la Federación, en los términos que disponga la ley*», y de lo ordenado en la fracción VI del mismo artículo: «*La Cámara de Diputados evaluará el desempeño de la Auditoría Superior de la Federación y al efecto le podrá requerir que le informe sobre la evolución de sus trabajos de fiscalización*».

1.4. Autonomía técnica y de gestión

Una vez que la CPEUM le ha otorgado autonomía técnica y de gestión a la ASF, la LFRCF, reglamentaria de los artículos constitucionales correspondientes, definió el alcance de ambos conceptos.

La fracción IV del artículo 4 de la LFRCF, señala que la autonomía técnica es aquella que le otorga facultad a la ASF «*para decidir*

⁵ Al respecto, véase PASCUAL GARCÍA, José, *Régimen Jurídico del gasto público. Presupuestación, ejecución y control*, 5ª edición, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2009, p. 832.

⁶ En voz de ACKERMAN, John, «Repensar la estructura institucional para la rendición de cuentas en el Estado Mexicano», *La Autonomía Constitucional de la Auditoría Superior de la Federación* (ACKERMAN, John y ASTUDILLO, César, coord.) Instituto de Investigaciones Jurídicas (en adelante IJ), Universidad Nacional Autónoma de México (en lo sucesivo UNAM), México, 2009, p. 25, existe una clara subordinación de la ASF a la Cámara de Diputados.

sobre la planeación, programación, ejecución, informe y seguimiento en el proceso de la fiscalización superior».

En relación con la autonomía de gestión, se define como aquélla facultad de que goza la ASF «para decidir sobre su organización interna, estructura y funcionamiento, así como la administración de sus recursos humanos, materiales y financieros que utilice para la ejecución de sus atribuciones» (fracción III del artículo 4 LFRCF).

Ahora bien, no obstante que la ASF goza de autonomía plena respecto del Ejecutivo Federal y de todos los ejecutores de gasto a los cuales debe fiscalizar, el contenido de las atribuciones y funciones del grupo de entes públicos que conforman el control externo en México, otorgadas por la LFRCF y que arriba transcribimos, permiten observar que la autonomía técnica y de gestión de la ASF se encuentra disminuida.

En efecto, la posibilidad de que la Comisión de Vigilancia pueda coordinar y evaluar el desempeño de las funciones de fiscalización de la ASF, reduce su autonomía, ya que está a expensas de que la misma Comisión no censure su desempeño, lo cual a su vez puede llegar a condicionar la actuación de los servidores públicos de la ASF.

En el mismo sentido, la atribución de la Comisión de Vigilancia para conocer previamente a su expedición el Reglamento Interior de la ASF (art. 89, frac. V, de la LFRCF), así como los manuales de organización y procedimiento emitidos por el Titular de la ASF (art. 89 fracción VI, de la LFRCF), no favorece la autonomía que se pregonaba. Al respecto se ha comentado que dicha disposición «atenta contra la autonomía en su dimensión de gestión y de decisión organizativa, ya que aunque primero otorga una atribución al Auditor, la condiciona después con una obligación y da pie a que la Comisión, aunque no lo diga expresamente, opine sobre los manuales; además, no se encuentra razón alguna o fin para que la Comisión tenga conocimiento de tales manuales»⁷.

Tampoco parece respetar la autonomía técnica y de gestión de la ASF, el hecho de que su Titular tenga que hacer del conocimiento de la Comisión de Vigilancia el programa anual de fiscalización

⁷ FIGUEROA NERI, Aimée, «Reflexiones sobre la autonomía de la Auditoría Superior de la Federación y de las entidades de fiscalización superiores locales», *La Autonomía Constitucional de la Auditoría Superior de la Federación* (ACKERMAN, John y ASTUDILLO, César, coord.) IIJ, UNAM, México, 2009, p. 153.

y actividades, el programa anual de auditorías y el plan estratégico, y que sobre los mismos tenga la ASF la obligación de informar a dicha Comisión sobre su evolución (art. 89, fracción IV).

Pero el punto que mayor duda ofrece la llamada autonomía de la ASF, es aquél que versa sobre la remoción de su Titular. Si bien dura 8 años en su encargo con la posibilidad de gozar de un periodo más por el mismo tiempo, su remoción puede darse por la misma votación con la cual se le nombró a través del voto de las dos terceras partes de los integrantes de la Cámara de Diputados, a solicitud de la Comisión de Vigilancia. Y una de las causas de su remoción es la de «*obtener una evaluación del desempeño poco satisfactoria sin justificación, a juicio de la Comisión, durante dos ejercicios consecutivos*», lo cual en definitiva deja la remoción del Titular de la ASF, a las decisiones políticas y no técnicas de los miembros de la Comisión de Vigilancia.

1.5. Autonomía presupuestaria

Aunque se pueda forzar la interpretación de la LFRCF en el sentido de que la autonomía técnica y de gestión suponen la presupuestaria, en mi opinión y la de otros autores, aquéllas no engloban ni implican la autonomía presupuestaria plena⁸. Para que un ente público pueda gozar de autonomía presupuestaria, la CPEUM, la ley o decreto de su creación deben señalarlo literalmente. La autonomía presupuestaria no se supone ni se intuye ni se aplica de forma análoga. Hay diferentes grados, eso sí, y para esto el artículo 5 de la LFPRH establece las diferentes clases de autonomía presupuestaria a las que se puede alinear cualquier ente público.

En el caso de la ASF, en ningún cuerpo normativo se establece que tenga autonomía presupuestaria de ninguna clase. Todo lo contrario.

En primer término, si bien el anteproyecto de Presupuesto de la ASF se elabora por su Titular, éste debe remitirlo a más tardar el

⁸ Entre otros, NAVA NEGRETE, Alfonso, *Derecho Administrativo Mexicano*, 3ª ed., Fondo de Cultura Económica, México, 2007, p. 300, y MIJANGOS BORJA, María de la Luz, «Autonomía constitucional y diseño legal de la Auditoría Superior de la Federación», *La Autonomía Constitucional de la Auditoría Superior de la Federación* (ACKERMAN, John y ASTUDILLO, César, coord.) IIJ, UNAM, México, 2009, pp. 211, 216 y 217. Aunque no estamos de acuerdo con esta última autora cuando propone establecer un porcentaje de gasto fijo y obligatorio en el Presupuesto de Egresos de la Federación, a efecto de garantizar la autonomía presupuestaria.

15 de agosto a la Comisión de Vigilancia para su conocimiento y a fin de que esta opine sobre el mismo (fracción VI, art. 81 LFRCF). De esta forma, el anteproyecto de Presupuesto de la ASF no se integra directamente al Proyecto de Presupuesto de Egresos que el Ejecutivo Federal remite año con año a la Cámara de Diputados para su aprobación, sino que antes debe pasar antes por el visto bueno de la Comisión de Vigilancia, lo cual hace que se sujete a los vaivenes políticos de la mayoría parlamentaria en dicha Comisión y en consecuencia su confección y elaboración represente una clara intromisión en la autonomía de la ASF⁹. No sucede como con otros órganos cuyo presupuesto simplemente se adjunta, sin observaciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ni de ningún otro poder¹⁰, al proyecto del Ejecutivo Federal para la posterior aprobación de la Cámara de Diputados.

En segundo término, en cuanto al ejercicio de los recursos aprobados en su presupuesto, el artículo 98 de la LFRCF, establece que la ASF «*ejercerá autónomamente su presupuesto aprobado*», pero sujeto a las disposiciones que al efecto se prevean en la LFPRH, en el Presupuesto de Egresos de la Federación correspondiente y en las demás disposiciones que resulten aplicables. De hecho, el artículo 7 de la LFRCF, prevé que a falta de disposición expresa se utilice la normativa señalada como supletoria. Pero la sujeción a la LFPRH implica someterse a los límites que para el ejercicio del gasto público deben observar los ejecutores de gasto (por ejemplo, solicitar autorización para realizar adecuaciones presupuestarias), lo cual, desde mi punto de vista, restringe aún más la autonomía de la ASF.

A lo anterior habrá que agregar que la ASF deberá estar informando constantemente a la Comisión de Vigilancia acerca del ejercicio de sus recursos, pudiendo la Comisión requerir información adicional al respecto (art. 89 fracción VI, LFRCF).

En mi opinión, para gozar de autonomía presupuestaria plena, la ASF debiera elaborar su anteproyecto de Presupuesto, sin injerencia de ningún órgano, e incorporarlo directamente al proyecto

⁹ Esta injerencia política, es fuertemente criticada por CÁRDENAS, Jaime, «El Estado de la fiscalización y el control legislativo al poder en México», *La Autonomía Constitucional de la Auditoría Superior de la Federación* (ACKERMAN, John y ASTUDILLO, César, coord.) IJ, UNAM, México, 2009, p. 105.

¹⁰ Bajo este esquema de autonomía presupuestaria plena, se encuentra el TFJA, el Instituto Nacional Electoral o el Instituto Nacional de Estadística y Geografía, entre otros tantos, que solo incorporan su Presupuesto al Proyecto de Presupuesto del Ejecutivo Federal.

de Presupuesto del Ejecutivo Federal¹¹, además de poder ejercer sus recursos durante el ejercicio fiscal sin necesidad de estarlo informando a la Comisión de Vigilancia. Esto no supone, por supuesto, que la ASF se abstenga de ser revisada y evaluada en el uso de sus recursos públicos, pero al final de cada ejercicio fiscal.

Así las cosas, se puede constatar cómo la legislación secundaria, pervierte el significado y alcance de las autonomías que otorga la CPEUM a la ASF. A mi parecer, algunas atribuciones injerencistas de la Comisión de Vigilancia y de la Unidad bien pudieran modificarse para darle pleno y real funcionamiento autónomo a la ASF.

2. ¿QUÉ ES Y CÓMO FUNCIONA EL SISTEMA NACIONAL ANTICORRUPCIÓN?

De forma muy resumida podemos decir que el Sistema Nacional Anticorrupción (citado en adelante como SNA) *«es la instancia de coordinación entre las autoridades de todos los órdenes de gobierno competentes en la prevención, detección y sanción de responsabilidades administrativas y hechos de corrupción, así como en la fiscalización y control de recursos públicos (art. 113 CPEUM)»*.

El SNA se compone con un Comité Coordinador¹², integrado por los titulares de la ASF (órgano de control externo); de la Fiscalía Especializada en Combate a la Corrupción (organismo especializado en materia de delitos relacionados con hechos de corrupción); de la Secretaría de la Función Pública (órgano de control interno); por el Presidente del TFJA (tribunal contencioso administrativo federal); el Presidente del Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales (organismo constitucional autónomo); así como por un representante del Consejo de la Judicatura Federal¹³ y otro del Comité de Participación

¹¹ En el mismo sentido VALLÈS VIVES, Francesc, *El control externo del gasto público. Configuración y garantía constitucional*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2003, pp. 314 y 315.

¹² Este Comité cuenta con una Secretaría Ejecutiva, la cual es un organismo descentralizado con personalidad jurídica y patrimonio propio, con autonomía técnica y de gestión, y cuyo objeto es fungir como órgano de apoyo técnico del Comité a efecto de proveerle la asistencia técnica así como los insumos necesarios para el desempeño de sus atribuciones (arts. 24 y 25 de la Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción —en adelante citada como LGSNA—).

¹³ Órgano encargado de la administración, vigilancia, disciplina y de la carrera judicial del Poder Judicial de la Federación, con excepción de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación.

Ciudadana¹⁴. Asimismo se integra por el Comité Rector del Sistema Nacional de Fiscalización¹⁵ y por los Sistemas Locales anticorrupción de las entidades federativas.

Para llevar a cabo la reforma y la implementación del SNA, después de arduos debates parlamentarios y de la intervención de especialistas, a través de Foros de Discusión, celebrados del 22 al 24 de febrero de 2016 en el Senado de la República, se decidió enfocar la problemática y su solución en 4 ejes fundamentales: el fortalecimiento de la ASF; el reforzamiento de la Secretaría de la Función Pública; la creación de una Fiscalía Especializada en Combate a la Corrupción, y el otorgamiento al TFJA de la facultad de sancionar actos graves de corrupción.

Centrándonos en estas cuatro instituciones que son las que establecen y coordinan la imposición de sanciones administrativas y penales de los servidores públicos y que representan los pilares de la lucha anticorrupción, se puede exponer sucintamente lo siguiente.

2.1. El reforzamiento del control interno

Mediante reforma a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, publicada el 2 de enero de 2013, se determinó que la Secretaría de la Función Pública dejara de operar, incorporando a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público algunas de sus funciones, y dejando a los propios titulares de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal la responsabilidad de mantener en sus órganos una gestión eficiente y de calidad, y por tanto, de un sistema efectivo de control de dichos procesos, a través de la creación de las unidades de auditoría preventiva¹⁶.

¹⁴ Integrado por 5 ciudadanos que se hayan destacado por su contribución a la transparencia, la rendición de cuentas o el combate a la corrupción; funge como la instancia de vinculación con las organizaciones sociales y académicas relacionadas con las materias del SNA (arts. 15 y 16 LGSNA).

¹⁵ El cual tiene por objeto establecer acciones y mecanismos de coordinación entre los integrantes de este Sistema y se integra por la ASF, la Secretaría de la Función Pública, las entidades de fiscalización superior locales y las secretarías o instancias homólogas encargadas del control interno en las entidades federativas (arts. 37 y 39 LGSNA).

¹⁶ Algunas voces clamaban por la desaparición total del órgano de control interno, argumentado que los resultados de sus investigaciones no eran suficientes. A mi juicio, el control interno reviste la misma importancia que el control externo, pues con su actuación abre una pinza muy efectiva contra la corrupción y otras actuaciones ilegales de los servidores públicos que después la cierra el control

El artículo segundo transitorio de dicha reforma sujetó la desaparición de la Secretaría de la Función Pública y la operación de estas nuevas unidades de auditoría, a la fecha de entrada en vigor de un órgano constitucional autónomo dedicado a combatir la corrupción y el cual finalmente no vio la luz. En su lugar, mediante la reforma constitucional y legal que dio paso al SNA, se fortaleció el control interno robusteciendo la operación de la Secretaría de la Función Pública.

Dentro del marco del SNA, una de las nuevas facultades del citado órgano de control interno, permite a éste actuar como Autoridad Investigadora (encargada de la investigación de faltas administrativas), como Autoridad Substanciadora (quien dirige y conduce el procedimiento de responsabilidades administrativas desde la admisión del Informe de presunta responsabilidad administrativa y hasta la conclusión de la audiencia inicial) y como Autoridad Resolutora (la que decida sobre las responsabilidades administrativas *no graves*). La función de la Autoridad Substanciadora, en ningún caso podrá ser ejercida por una Autoridad Investigadora, ya que esta segunda será la que substancie el procedimiento, dejando a la Autoridad Resolutora la decisión de dictar la resolución final sobre la responsabilidad correspondiente.

En caso de que la falta administrativa *sea grave*, la Autoridad Substanciadora deberá remitir el expediente al TFJA para que éste, siguiendo el procedimiento que establece la Ley General de Responsabilidades Administrativas, emita su resolución. Si el TFJA decide que dicha responsabilidad no es grave, lo devolverá a la Autoridad Substanciadora para que resuelva (art. 3 y correlativos de la Ley General de Responsabilidades Administrativas).

Con este nuevo escenario, la Secretaría de la Función Pública no juzgará sobre los hechos de posible sanción administrativa de los servidores públicos, sino que solo buscará y recopilará los documentos, hechos, y demás pruebas para buscar una probable sanción administrativa y calificarla. Así, seguirá imponiendo sanciones (como ya lo hacía antes de la entrada en vigor del SNA) pero ahora

externo. Vid. NAVA ESCUDERO, Óscar, *Derecho Presupuestario Mexicano*, Porrúa, México, 2014, pp. 617 y 618. Pensamos que no es por la cantidad de servidores públicos sancionados por la que se mide la eficacia o no del órgano de control interno como se juzgó, sino por la funcionalidad y utilidad indispensables para que el control externo pueda ser eficaz. Respecto de esta última idea véase VALLÈS VIVES, Francesc, *El control externo del gasto público. Configuración y garantía constitucional*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2003, p. 288.

calificando las faltas administrativas en *no graves*, en cuyo caso las resolverá, o *en graves*, respecto de las cuales deberá ejercer la acción de responsabilidad ante el TFJA (art. 10 de la Ley General de Responsabilidades Administrativas). Asimismo, en caso de que considere que existe un delito, los órganos internos de control deberán presentar la respectiva denuncia ante la Fiscalía Especializada en Combate a la Corrupción, lo que antes se realizaba ante el Ministerio Público.

2.2. La Fiscalía Especializada en Combate a la Corrupción

Con fecha 12 de marzo de 2014 se publicó el Acuerdo A/011/14 por el que se crea la Fiscalía Especializada en materia de Delitos relacionados con Hechos de Corrupción. El 19 de abril de 2017, en vista de la reforma en materia anticorrupción, se publicó el Acuerdo A/029/17 por el que se modificó el diverso A/011/14 antes señalado.

La Fiscalía citada es un órgano con autonomía técnica y operativa respecto de la Procuraduría General de la República a la cual se encuentra adscrita, y cuyo objeto es la investigación y persecución de los delitos relacionados con hechos de corrupción¹⁷. Entre las funciones más destacadas de su Titular, se encuentra la de solicitar información a las instancias de gobiernos federales, estatales o municipales, así como de la Ciudad de México; la de solicitar información que resulte útil o necesaria para sus investigaciones, la que por ningún motivo le podrá ser negada, incluso anteponiendo el secreto bancario, fiduciario, industrial, fiscal, bursátil, postal o cualquiera otro de similar naturaleza; la de participar como integrante en el Comité Coordinador del SNA; y la de diseñar e implementar mecanismos de colaboración con autoridades que ejerzan facultades de fiscalización a fin de fortalecer el desarrollo de las investigaciones.

La Fiscalía señalada conocerá las denuncias de hechos penales que le presente la ASF derivado de los probables delitos detectados en sus auditorías, así como de los órganos internos de control. Asimismo, la ASF coadyuvará con la Fiscalía en los procesos penales correspondientes, tanto en la etapa de investigación, como en la judicial.

¹⁷ En ese contexto el Título Décimo del Código Penal Federal pasó a denominarse «Delitos por hechos de corrupción».

2.3. Tribunal Federal de Justicia Administrativa

La Ley de Justicia Fiscal del 27 de agosto de 1936, creó el Tribunal Fiscal de la Federación. Debido al crecimiento de sus atribuciones y competencia para conocer de nuevas materias, dicho tribunal cambió de denominación en 2000, por la de Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Con motivo de la reforma de 2015 y sus nuevas atribuciones en materia anticorrupción, en 2016 vuelve a cambiar de denominación por la de Tribunal Federal de Justicia Administrativa, y se le otorga autonomía constitucional.

Así lo instruye el artículo 73 CPEUM que otorga facultades al Congreso de la Unión para «*expedir la ley que instituya el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, y que establezca su organización, su funcionamiento y los recursos para impugnar sus resoluciones...* (Fracción XXIX-H)».

Con esta nueva configuración constitucional, el TFJA no solo dirimirá las controversias que se susciten entre la administración pública federal y los particulares, como ya lo venía haciendo, sino que ahora también, será el órgano competente para imponer las sanciones a los servidores públicos por las responsabilidades administrativas que la ley determine como *graves*¹⁸ y a los particulares que participen en actos vinculados con dichas responsabilidades, así como fincar a los responsables el pago de las indemnizaciones y sanciones pecuniarias que deriven de los daños y perjuicios que afecten a la Hacienda Pública Federal o al patrimonio de los entes públicos federales.

Para estas nuevas funciones, el TFJA creó una Sección Tercera en la Sala Superior constituida por tres magistrados, y tres salas a nivel de Sala Regional, con mismo número de magistrados para conocer los asuntos relativos a la materia anticorrupción. De tal suerte, que la Primera y la Segunda Sección de la Sala Superior, cuentan con competencia administrativa y fiscal, y la Tercera exclusivamente con competencia en materia de responsabilidades administrativas. La Sección Tercera funge, entonces, como una especie de Tribunal de Cuentas «pequeñito» dentro de un Tribunal Contencioso Administrativo.

Las funciones de la Sección Tercera son: a) imponer sanciones a los servidores públicos por responsabilidades administrativas *graves*;

¹⁸ La competencia para imponer sanciones administrativas *no graves*, corresponde al órgano de control interno, es decir a la Secretaría de la Función Pública a nivel federal y a sus correlativos a nivel estatal.

b) imponer sanciones a los particulares que participen en actos vinculados con dichas responsabilidades¹⁹, y c) fincar a los responsables, el pago de indemnizaciones y sanciones pecuniarias que deriven de los daños y perjuicios que afecten a la Hacienda Pública Federal o al patrimonio de los entes públicos federales.

3. LAS NUEVAS ATRIBUCIONES DEL ÓRGANO EXTERNO DE CONTROL

3.1. Investigación y substanciación de faltas administrativas graves

Dentro de las facultades que ya detentaba la ASF, estaba la de investigar los actos u omisiones que implicaran alguna irregularidad o conducta ilícita en el ingreso, egreso, manejo, custodia y aplicación de fondos y recursos federales, así como la de efectuar visitas domiciliarias, únicamente para exigir la exhibición de libros, papeles o archivos indispensables para la realización de sus investigaciones (art. 79, fracción III CPEUM).

Ahora con la reforma anticorrupción, la ASF, derivado de sus investigaciones podrá promover las responsabilidades que sean procedentes ante el TFJA y ante la Fiscalía Especializada en Combate a la Corrupción, para la imposición de las sanciones que correspondan a los servidores públicos federales, y a los particulares (fracción IV, art. 79 CPEUM).

En ese orden de ideas, la ASF y las entidades de fiscalización superior de los Estados de la República serán competentes para investigar y substanciar el procedimiento por las faltas administrativas *graves*. En caso de que la ASF y las entidades de fiscalización

¹⁹ Dichas sanciones comprenden la inhabilitación para participar en adquisiciones, arrendamientos, servicios u obras públicas, así como posibles nombramientos o encargos públicos del orden federal, en las entidades federativas, municipios, en la Ciudad de México y sus demarcaciones territoriales. También podrán sancionar a personas morales cuando los actos vinculados con faltas administrativas graves sean realizados por personas físicas que actúen a nombre o representación de la persona moral y en beneficio de ella. En estos casos podrá procederse a la suspensión de actividades, disolución o intervención de la sociedad respectiva cuando se trate de faltas administrativas graves que causen perjuicio a la Hacienda Pública o a los entes públicos, federales, locales o municipales, siempre que la sociedad obtenga un beneficio económico y se acredite participación de sus órganos de administración, de vigilancia o de sus socios, o en aquellos casos que se advierta que la sociedad es utilizada de manera sistemática para vincularse con faltas administrativas graves (fracciones XI y XII del artículo 20 de la Ley Orgánica del TFJA).

citadas detecten posibles faltas administrativas *no graves* darán cuenta de ello a los órganos internos de control, según corresponda, para que continúen la investigación respectiva y promuevan las acciones que procedan.

En los casos en que, derivado de sus investigaciones, acontezca la presunta comisión de delitos, presentarán las denuncias correspondientes ante la Fiscalía de la materia (art. 11 de la Ley General de Responsabilidades Administrativas).

3.2. El principio de posterioridad y anualidad

Desde mayo de 2008, la función fiscalizadora de la ASF se sujetó a 6 principios: posterioridad, anualidad, legalidad, definitividad, imparcialidad y confiabilidad. Con la reforma anticorrupción de mayo de 2015, y derivado del reclamo de diferentes sectores de la sociedad cansados de la corrupción y en aras de fortalecer la fiscalización externa para tales propósitos, se eliminaron los principios de posterioridad y anualidad a fin de que la ASF pudiera realizar auditorías en tiempo real y de ejercicios fiscales anteriores.

Con la supresión de dichos principios, el texto constitucional quedó redactado de la siguiente manera y que reproduce en forma similar la LFRCF: La ASF *«podrá iniciar el proceso de fiscalización a partir del primer día hábil del ejercicio fiscal siguiente, sin perjuicio de que las observaciones o recomendaciones que, en su caso realice, deberán referirse a la información definitiva presentada en la Cuenta Pública...»*, asimismo, *«podrá solicitar y revisar, de manera casuística y concreta, información de ejercicios anteriores al de la Cuenta Pública en revisión, sin que por este motivo se entienda, para todos los efectos legales, abierta nuevamente la Cuenta Pública del ejercicio al que pertenece la información solicitada, exclusivamente cuando el programa, proyecto o la erogación, contenidos en el presupuesto en revisión abarque para su ejecución y pago diversos ejercicios fiscales o se trate de revisiones sobre el cumplimiento de los objetivos de los programas federales. Las observaciones y recomendaciones que, respectivamente, la Auditoría Superior de la Federación emita, sólo podrán referirse al ejercicio de los recursos públicos de la Cuenta Pública en revisión.»*⁽²⁰⁾ *Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, en las situaciones que determine la Ley, derivado de denuncias, la Auditoría Superior de la Federación, previa autorización de su*

²⁰ Antes de la reforma anticorrupción de 2015 este párrafo establecía: *«Sin perjuicio del principio de anualidad, la entidad de fiscalización superior de la Federación podrá solicitar y revisar, de manera casuística y concreta, información de ejercicios anteriores al de la Cuenta Pública en revisión...»*.

Titular, podrá revisar durante el ejercicio fiscal en curso a las entidades fiscalizadas, así como respecto de ejercicios anteriores. Las entidades fiscalizadas proporcionarán la información que se solicite para la revisión, en los plazos y términos señalados por la Ley y, en caso de incumplimiento, serán aplicables las sanciones previstas en la misma...⁽²¹⁾».

Lo que a una primera lectura parece un gran avance en materia de fiscalización, desde mi punto de vista y después de un análisis minucioso en conjunto con otras disposiciones constitucionales y legales, el cambio del texto constitucional no colmó lo anunciado y esperado de la reforma.

Hay que reconocer, sin embargo, dos atinadas medidas respecto del régimen anterior a la reforma anticorrupción relacionadas con estos principios: i) Antes la ASF tenía que pedir a las entidades fiscalizadas la información respecto de la denuncia formulada, ofreciendo a estas un plazo de 30 días hábiles para contestar sobre dichas anomalías; actualmente es la misma ASF la que directamente fiscalizará sobre la procedencia de estas denuncias, debiendo determinarlas en un plazo que no será inferior a diez días hábiles ni mayor a quince días hábiles contados a partir del día siguiente a que haya surtido efectos la notificación correspondiente; ii) En el antiguo régimen, los casos para la procedencia de la presentación de denuncias estaban muy especificados (p.e., el daño patrimonial a la Hacienda Pública Federal tenía que ser por un monto superior a cien mil veces el salario mínimo diario general vigente en el Distrito Federal —aproximadamente 350 mil euros—, por lo que la denuncia por montos menores a ese resultado no era atendida), hoy en día, los casos de procedencia de denuncias son más generales, lo cual permite abarcar un espectro más amplio de fiscalización que lo que antes se establecía (verbigracia, desvío de recursos hacia fines distintos a los autorizados, o irregularidades en la captación o en el manejo y utilización de los recursos públicos)²².

²¹ Antes de la reforma anticorrupción de 2015 este epígrafe ordenaba: «Asimismo, sin perjuicio del principio de posterioridad, en las situaciones excepcionales que determine la Ley, derivado de denuncias, podrá requerir a las entidades fiscalizadas que procedan a la revisión, durante el ejercicio fiscal en curso, de los conceptos denunciados y le rindan un informe...».

²² Véase esta reflexión en NAVA ESCUDERO, Óscar, «Breves comentarios en materia presupuestaria sobre la reforma constitucional y legal del Sistema Nacional Anticorrupción», *Fiscalización, Transparencia y Rendición de Cuentas*, tomo 3, Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación, Unidad de Evaluación y Control, México, 2016, pp. 501 a 503.

Retomando el análisis de la eliminación de los principios citados podemos decir, que si bien el artículo 59 de la LFRCF permite las auditorías durante el ejercicio fiscal —tiempo real— y respecto a ejercicios fiscales distintos al de la Cuenta Pública en revisión²³, no queda precisado en la CPEUM ni en la LFRCF, si la revisión de ejercicios anteriores derivado de una denuncia en los que se encuentren irregularidades en el ejercicio del gasto, provoca la apertura de la Cuenta Pública del o de los ejercicios revisados; aunque es cierto que el inicio del último párrafo de la fracción I, del artículo 79 CPEUM establece un «*sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior*», lo que hace suponer que aun en estos casos, no está permitido abrir nuevamente la Cuenta Pública de ejercicios pasados y cerrados. Si este último es el sentido de nuestra Carta Magna, se confirma que el ámbito temporal de la denuncia se circunscribe solo al ejercicio vigente, lo cual reduce considerablemente la actuación de fiscalización de la ASF prometida por la CPEUM²⁴.

Queda saber si en este caso, se generan consecuencias jurídicas inmediatas, en virtud de que la auditoría realizada por la ASF por denuncia al ejercicio fiscal en curso o de ejercicios anteriores, deberá rendirse en un informe que presenta la ASF a la Cámara de Diputados a más tardar a los 10 días hábiles posteriores a la conclusión de la auditoría (art. 65 LFRCF), pero la ley no establece, primero, un plazo a la ASF para realizar la auditoría en los casos derivados de denuncia, y segundo, un plazo para la Cámara de Diputados a efecto de pronunciarse respecto de este tipo de auditoría, con lo cual, el tiempo que dure este procedimiento puede llegar a no ser una fiscalización en «tiempo real» ya que los efectos jurídicos no son en «tiempo real», considerando además que los informes del estado que guardan las denuncias que rinde la ASF a la Cámara de Diputados en materia de denuncias son semestrales (los días primero de los meses de mayo y noviembre de cada año) según el artículo 38 de la LFRCF, y que la información solicitada por la ASF del ejercicio en curso sirve exclusivamente para los trabajos de planeación de auditorías que se realizan anualmente.

²³ El artículo 59 de la LFRCF establece «*cualquier persona podrá presentar denuncias fundadas cuando se presuma el manejo, aplicación o custodia irregular de recursos públicos federales*», de esta forma «*la Auditoría Superior de la Federación, previa autorización de su Titular, podrá revisar la gestión financiera de las entidades fiscalizadas, durante el ejercicio fiscal en curso, así como respecto a ejercicios fiscales distintos al de la Cuenta Pública en revisión*».

²⁴ Ídem. p. 502.

Finalmente, no acabamos de entender, ¿por qué si se eliminó el principio de posterioridad, se dejó intacto el texto del primer párrafo de la fracción I, del 79 constitucional que establece que la ASF, fiscalizará «*en forma posterior los ingresos, egresos y deuda...*»? A nuestro juicio, aun a pesar de la eliminación literal de este principio de la Carta Magna, la fiscalización de la ASF sigue siendo *ex post*.

En cuanto al principio de anualidad, la sola supresión de la frase «*Sin perjuicio del principio de anualidad...*», del penúltimo párrafo de la fracción I, del artículo 79 constitucional, no elimina en realidad la aplicación de dicho principio, ya que el mismo párrafo citado, sujeta las observaciones y recomendaciones de la ASF, a que se realicen solo respecto del ejercicio de recursos públicos de la Cuenta Pública en revisión y no de los ejercicios respecto de los cuales la ASF solicitó y revisó información de manera casuística y concreta.

De esta forma, a mi juicio, la permanencia *de facto* de este principio inhibe y anula el sentido del nuevo párrafo tercero del artículo 79 CPEUM que permite a la ASF iniciar el proceso de fiscalización a partir del primer día hábil del ejercicio fiscal siguiente, debido a que la segunda parte de dicho párrafo concluye señalando que las observaciones o recomendaciones que en su caso realice la ASF, deberán referirse a la información definitiva presentada en la Cuenta Pública. Contribuye a la inocuidad del párrafo señalado, la sujeción de la práctica de la auditoría a que se publique, la última semana del ejercicio fiscal a auditar, el plan previo de auditorías. Los Informes Individuales que ahora con la reforma anticorrupción puede entregar la ASF en los meses de junio y octubre, también surten efectos hasta que se presente la información definitiva en la Cuenta Pública. Por lo tanto, en mi opinión, la anualidad sigue operando como siempre²⁵.

3.3. La fiscalización federal de las Participaciones Federales

Las Participaciones Federales (Ramo 28 del Presupuesto de Egresos de la Federación) son aquéllos recursos federales (derivados de impuestos y demás ingresos) de los cuales participan los

²⁵ En el mismo sentido se decanta la investigadora del Centro de Estudios de Derecho e Investigaciones Parlamentarias de la Cámara de Diputados, LICONA VITE, Cecilia, «El Sistema Nacional Anticorrupción y su Normatividad», *Fiscalización, Transparencia y Rendición de Cuentas*, tomo 3, Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación, Unidad de Evaluación y Control, 2016, México, p. 451.

Estados de la República y Municipios de conformidad con lo que señala la Ley de Coordinación Fiscal.

Antes de la reforma anticorrupción de 2015, una vez transferidos los recursos de la Federación a los Estados de la República a través del Ramo 28, se consideraban recursos locales, con lo cual su ejercicio, control y evaluación se sujetaba a lo previsto en las legislaciones locales y por tanto a la fiscalización que de los mismos hiciera el órgano de control externo local, excluyendo a la ASF de dicha función.

No obstante este acto de federalismo, con la reforma anticorrupción este esquema se modifica dando facultades a la ASF para fiscalizar los recursos de las Participaciones Federales aun cuando sean ejercidos por los Estados de la República y Municipios (art. 79 CPEUM). Ejerce una especie de *facultad de atracción* respecto del control de las finanzas de los Estados y Municipios.

Es de mencionar que no obstante la gran contribución de la reforma mencionada a efecto de combatir la malversación de recursos públicos federales vía Ramo 28, no hay que desdeñar lo que con formidable apreciación jurídica nos alerta Alejandro Romero, Titular de la Unidad de Evaluación y Control de la Comisión de Vigilancia de la Cámara de Diputados: «Esto que parece ser un gran aporte de la reforma también suscita la pregunta de si en otros países con sistemas federales y, por ende, con participaciones federales, son auditados de forma central. Lo que sucede es que al parecer aquí se perpetúa un vicio: que los gobiernos locales dejan de asumir la responsabilidad de tener su propio sistema recaudatorio y ejercer con responsabilidad sus recursos. El resultado de la reforma parece que extiende y perpetúa un sistema de tutela fiscal, que debería más bien irse dejando atrás como resultado de una reforma fiscal federalista» concluyendo: «Tácitamente se declara con esta reforma que los gobiernos locales no son capaces, ni responsables de recaudar, programar, ejercer, controlar y fiscalizar su propio gasto y que tiene que tutelárseles desde el centro»²⁶. En efecto, esta medida parece encaminada a fortalecer el centralismo, olvidando el espíritu del pacto federal que debe prevalecer en nuestra Carta Magna.

²⁶ En *Visión integral del Sistema Nacional de Combate a la Corrupción*, Instituto Nacional de Ciencias Penales, México, 2015, pp. 99 y 578.

3.4. Fiscalización de la deuda y de las garantías que otorgue el Gobierno federal respecto a empréstitos de los Estados y Municipios

Una nueva atribución de la ASF con la que no contaba antes, es la posibilidad de fiscalizar la deuda contraída por los Estados de la República y los Municipios. Derivado de la contracción de deuda en exceso por los Estados y por los Municipios, se decidió expedir el 27 de abril de 2016, la Ley de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y los Municipios²⁷, y otorgarle a la ASF la posibilidad de fiscalizar ese tipo de recursos (art. 79 CPEUM).

Sobre este punto, resulta cuando menos curioso (y peligroso) constatar que en un sistema federal como el mexicano en el que los Estados de República y los Municipios gozan de cierta autonomía financiera respecto del gobierno central, esta nueva Ley de Disciplina Financiera, acote y limite en mucho esa autonomía al punto de fijar esta las directrices para la realización de los presupuestos locales, entre otras tantas medidas de imperio. Nuestro sistema federal, con las debidas reservas al respecto, parece empezar a parecerse más a un sistema centralista ausente cada vez menos de los principios federalistas y autonómicos que inspiraron la Constitución de 1917. El famoso Pacto Federal sufrido, pensado y estructurado por nuestros constituyentes, se está transformando en una especie de Pacto Central.

3.5. Fiscalización de recursos federales otorgados a fideicomisos, fondos, mandatos públicos y privados

También se otorga, a través del segundo párrafo de la fracción I del artículo 79 CPEUM, como una nueva facultad a la ASF de excelente magnitud, la posibilidad de fiscalizar los recursos federales que se otorguen a fideicomisos, fondos, mandatos públicos y privados.

El control de los recursos públicos federales otorgados a fideicomisos públicos e instrumentos afines, tiene un pasado turbio. Más aun los fideicomisos privados que recibían recursos públicos. La abrogada ley presupuestaria de 1976 (la vigente LFPRH es de 2006), no obligaba a concentrar los recursos en la Tesorería de la Federación cuando un fideicomiso se extinguía, lo que propiciaba

²⁷ Cuyo objeto es «establecer los criterios generales de responsabilidad hacendaria y financiera que regirán a las Entidades Federativas y los Municipios, así como a sus respectivos Entes Públicos, para un manejo sostenible de sus finanzas públicas (art. 1)».

en muchas ocasiones que los entes públicos crearan fideicomisos públicos y privados, dotándolos de recursos públicos «sobrantes» del ejercicio fiscal, para no ser reintegrados a la Tesorería de la Federación, o bien para destinarlos a fines poco transparentes al momento de su extinción.

Afortunadamente, la vigente LFPRH en sus artículos 10 y 11, establece que por regla general los recursos sobrantes a la extinción del fideicomiso, tendrán que reintegrarse a la Tesorería de la Federación al término del ejercicio fiscal, excepto cuando el mismo contrato de fideicomiso fije un destino diferente²⁸, y también para fortuna, la reforma anticorrupción faculta a la ASF para fiscalizar los recursos públicos federales otorgados a fideicomisos e instrumentos análogos no solo públicos sino también los de carácter privado.

3.6. El Informe General Ejecutivo del Resultado de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública y los Informes Individuales

La Cuenta Pública del ejercicio correspondiente deberá ser entregada a la Cámara de Diputados a más tardar el 30 de abril del año siguiente. Este plazo podría ampliarse hasta por 30 días naturales, cuando medie solicitud del Ejecutivo Federal suficientemente justificada a juicio de la misma Cámara, debiendo comparecer el Secretario de Hacienda y Crédito Público a informar sobre las razones que lo motiven.

La Cámara de Diputados concluirá la revisión de la Cuenta Pública a más tardar el 31 de octubre del año siguiente al de su presentación (art. 74, fracción VI CPEUM).

Bajo este esquema que viene operando desde hace tiempo, la reforma anticorrupción agregó la facultad/obligación de la ASF de entregar a la Cámara de Diputados, los llamados Informes Individuales de auditoría emanados del ejercicio en curso. Estos nuevos informes deberán entregarse el último día hábil de los meses de junio y de octubre, así como el 20 de febrero del año siguiente al de la presentación de la Cuenta Pública (art. 79, fracción II CPEUM).

²⁸ El artículo 214 de su Reglamento prohíbe constituir o participar en fideicomisos, mandatos o análogos, con ahorros, economías o subejercicios del Presupuesto de Egresos, que tengan por objeto evitar la concentración de recursos en la Tesorería de la Federación al final del ejercicio correspondiente.

Los Informes Individuales señalados deberán incluir como mínimo el dictamen de su revisión, un apartado específico con las observaciones de la ASF, así como las justificaciones y aclaraciones que, en su caso, las entidades fiscalizadas hayan presentado sobre las mismas.

Ahora bien, el Titular de la ASF enviará a las entidades fiscalizadas los Informes Individuales de auditoría que les corresponda, a más tardar a los 10 días hábiles posteriores a que haya sido entregado el Informe Individual de auditoría respectivo a la Cámara de Diputados. Las entidades fiscalizadas tendrán 30 días hábiles para presentar la información y realizar las consideraciones que estimen pertinentes, si no lo hacen se harán acreedores a las respectivas sanciones.

Otra novedad es el cambio de denominación del Informe que entrega la ASF a la Cámara de Diputados con motivo de la revisión de la cuenta pública. Pasa a denominarse Informe General Ejecutivo del Resultado de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública. Este informe se presenta a la Cámara de Diputados el 20 de febrero del año siguiente al de la presentación de la Cuenta Pública, el cual a su vez, se someterá a la consideración del Pleno de dicha Cámara. Cabe señalar que tanto los Informes Individuales como el Informe General Ejecutivo serán de carácter público.

En el caso de que el Ejecutivo Federal solicite la ampliación del plazo para la presentación de la Cuenta Pública, en los supuestos antes señalados, la ASF también gozará del mismo plazo adicional para la presentación del Informe General Ejecutivo del Resultado de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública.

4. A MANERA DE CONCLUSIÓN

Falta mucho para implementar el SNA en su totalidad. Se han dado grandes pasos, pero el mejor veredicto del éxito o fracaso de la reforma constitucional anticorrupción, lo dará, sin duda alguna, la ciudadanía. Todos los sectores sociales del país están atentos al resultado del funcionamiento del SNA y a la capacidad y autonomía de todos sus integrantes. El asunto de los sobornos del caso «Odebrecht», o la presunta responsabilidad del gobierno federal y/o local en el llamado «socavón» de la autopista México-Cuernavaca que dejó como saldo dos muertos, son algunos de los grandes retos que en este momento afronta el SNA.

En este contexto de urgencia, habrá que esperar todavía a que se nombre al Fiscal Anticorrupción Federal, el cual debió empezar funciones el 18 de julio de 2017, y a la ratificación por parte del Senado de la República de los magistrados anticorrupción, tanto de Sala Superior como de Sala Regional del TFJA, propuestos por el Presidente de la República el 2 de mayo de 2017. También a que todos los Estados de la República (32) continúen con la aprobación de sus respectivas leyes secundarias anticorrupción y con la implementación de toda su estructura administrativa y organizativa para echarla a andar. Algunos de estos Estados ya cumplieron con la expedición de su normatividad en la materia, pero al mes de julio de 2017, solo 6 Estados tienen fiscal anticorrupción local, y solo 5 tienen magistrados anticorrupción nombrados.

Por otro lado, las reformas que inciden en la estructura, funcionamiento y nuevas atribuciones del órgano de control externo en México, parecen ir en el sentido correcto según se ha establecido en los objetivos y recomendaciones de las Declaraciones de Lima y de México en el seno de la INTOSAI: independencia del Poder Ejecutivo, autonomía de gestión y organización, transparencia e información pública, entre otras tantas²⁹.

Sin embargo, a mi modo de ver, nuestra legislación ha acotado algunos de esos objetivos, y que sólo la puesta en marcha del SNA podrá desvelar si realmente significaron un obstáculo para su buen funcionamiento.

Tampoco podemos soslayar que de otorgársele mayor autonomía a la ASF u otorgarle funciones jurisdiccionales (que actualmente detenta el TFJA en materia anticorrupción) significaría cambiar su naturaleza jurídica por la de un Tribunal de Cuentas o un ente análogo. En mi opinión se pueden ampliar y fortalecer aún más las funciones de la ASF sin necesidad de convertirse en un tribunal de cuentas (eliminar la dependencia y subordinación de la ASF con la Comisión de Vigilancia o con la Unidad de Evaluación y Control, entre otras medidas).

Con un marco legal adecuado, la dependencia de la ASF del Poder Legislativo no debe significar un deterioro en la calidad de su funcionamiento y de sus resoluciones. Creo firmemente, que las

²⁹ Sobre la compatibilidad entre las funciones del órgano de control externo en México y las recomendaciones de la INTOSAI, acúdase a ROMERO GUDIÑO, Alejandro, *Génesis, evolución y retos de la fiscalización superior en México*, Centro de Estudios de Derecho e Investigaciones Parlamentarias, México, 2016, pp. 123 a 129.

grandes instituciones del país, se hacen con grandes servidores públicos. El respeto, prestigio y autonomía de un tribunal o de las entidades fiscalizadoras superiores, se adquiere no solo por lo que la ley señale u otorgue, sino por la libertad e independencia en las decisiones de sus integrantes, pero también y muy importante por la honradez, probidad, capacidad y rectitud de los mismos.

5. BIBLIOGRAFÍA

ACKERMAN, John, «Repensar la estructura institucional para la rendición de cuentas en el Estado Mexicano», *La Autonomía Constitucional de la Auditoría Superior de la Federación* (ACKERMAN, John y ASTUDILLO, César, coord.) IIJ, UNAM, México, 2009.

CÁRDENAS, Jaime, «El Estado de la fiscalización y el control legislativo al poder en México», *La Autonomía Constitucional de la Auditoría Superior de la Federación* (ACKERMAN, John y ASTUDILLO, César, coord.) IIJ, UNAM, México, 2009.

FIGUEROA NERI, Aimée, «Reflexiones sobre la autonomía de la Auditoría Superior de la Federación y de las entidades de fiscalización superiores locales», *La Autonomía Constitucional de la Auditoría Superior de la Federación* (ACKERMAN, John y ASTUDILLO, César, coord.) Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2009.

LICONA VITE, Cecilia, «El Sistema Nacional Anticorrupción y su Normatividad», *Fiscalización, Transparencia y Rendición de Cuentas*, tomo 3, Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación, Unidad de Evaluación y Control, México, 2016.

MACEDO, Pablo, *La Evolución Mercantil. Comunicaciones y Obras Públicas. La Hacienda Pública*, J. Ballezá y C., Sucesores Editores, México, 1905.

MIJANGOS BORJA, María de la Luz, «Autonomía constitucional y diseño legal de la Auditoría Superior de la Federación», *La Autonomía Constitucional de la Auditoría Superior de la Federación* (ACKERMAN, John y ASTUDILLO, César, coord.) IIJ, UNAM, México, 2009.

NAVA ESCUDERO, Óscar, «Breves comentarios en materia presupuestaria sobre la reforma constitucional y legal del Sistema Nacional Anticorrupción», *Fiscalización, Transparencia y Rendición de Cuentas*, tomo 3, Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación, Unidad de Evaluación y Control, México, 2016.

- NAVA ESCUDERO, Óscar, *Derecho Presupuestario Mexicano*, Porrúa, México, 2014.
- NAVA NEGRETE, Alfonso, *Derecho Administrativo Mexicano*, 3ª ed., Fondo de Cultura Económica, México, 2007.
- PASCUAL GARCÍA, José, *Régimen Jurídico del gasto público. Presupuestación, ejecución y control*, 5ª edición, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2009.
- ROMERO GUDIÑO, Alejandro, *Génesis, evolución y retos de la fiscalización superior en México*, Centro de Estudios de Derecho e Investigaciones Parlamentarias, México, 2016.
- ROMERO GUDIÑO, Alejandro, *Visión integral del Sistema Nacional de Combate a la Corrupción*, Instituto Nacional de Ciencias Penales, México, 2015.
- VALLÈS VIVES, Francesc, *El control externo del gasto público. Configuración y garantía constitucional*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2003.

LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

TERCER 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 tercer 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

- LEY 5/2017, de 29 de septiembre, por la que se modifica la Ley 17/2006, de 5 de junio, de la radio y la televisión de titularidad estatal, para recuperar la independencia de la Corporación RTVE y el pluralismo en la elección parlamentaria de sus órganos. (BOE n.º 236, de 30 de septiembre de 2017)
- REAL DECRETO-LEY 14/2017, de 6 de octubre, por el que se aprueba la reactivación extraordinaria y por tiempo limitado del programa de recualificación profesional de las personas que agoten su protección por desempleo. (BOE n.º 242, de 7 de octubre de 2017)
- REAL DECRETO-LEY 15/2017, de 6 de octubre, de medidas urgentes en materia de movilidad de operadores económicos dentro del territorio nacional. (BOE n.º 242, de 7 de octubre de 2017)
- LEY 6/2017, de 24 de octubre, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo. (BOE n.º 257, de 25 de octubre de 2017)
- LEY 7/2017, de 2 de noviembre, por la que se incorpora al ordenamiento jurídico español la Directiva 2013/11/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de mayo de 2013, relativa a la resolución alternativa de litigios en materia de consumo. (BOE n.º 268, de 4 de noviembre de 2017)
- LEY 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014. (BOE n.º 272, de 9 de noviembre de 2017)
- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017. (BOE n.º 274, de 11 de noviembre de 2017)

- REAL DECRETO-LEY 16/2017, de 17 de noviembre, por el que se establecen disposiciones de seguridad en la investigación y explotación de hidrocarburos en el medio marino. (BOE n.º 280, de 18 de noviembre de 2017)
- REAL DECRETO-LEY 18/2017, de 24 de noviembre, por el que se modifican el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad. (BOE n.º 287, de 25 de noviembre de 2017)
- REAL DECRETO-LEY 19/2017, de 24 de noviembre, de cuentas de pago básicas, traslado de cuentas de pago y comparabilidad de comisiones. (BOE n.º 287, de 25 de noviembre de 2017)
- LEY ORGÁNICA 1/2017, de 13 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 5/1995, de 22 de mayo, del Tribunal del Jurado, para garantizar la participación de las personas con discapacidad sin exclusiones. (BOE n.º 303, de 14 de diciembre de 2017)
- REAL DECRETO-LEY 20/2017, de 29 de diciembre, por el que se prorrogan y aprueban diversas medidas tributarias y otras medidas urgentes en materia social. (BOE n.º 317, de 30 de diciembre de 2017)
- REAL DECRETO-LEY 21/2017, de 29 de diciembre, de medidas urgentes para la adaptación del derecho español a la normativa de la Unión Europea en materia del mercado de valores. (BOE n.º 317, de 30 de diciembre de 2017)

1.2. Leyes Autonómicas y disposiciones con valor de Ley

1.2.1. Comunidad Autónoma de Andalucía

- LEY 4/2017, de 25 de septiembre, de los Derechos y la Atención a las Personas con Discapacidad en Andalucía. (BOE n.º 250, de 17 de octubre de 2017)
- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 4/2017, de 25 de septiembre, de los Derechos y la Atención a las Personas con Discapacidad en Andalucía. (BOE n.º 292, de 1 de diciembre de 2017)

1.2.2. Comunidad Autónoma de Aragón

- LEY 5/2017, de 1 de junio, de Integridad y Ética Públicas. (BOE n.º 216, de 8 de septiembre de 2017)
- LEY 6/2017, de 15 de junio, de Cuentas Abiertas de Aragón. (BOE n.º 216, de 8 de septiembre de 2017)
- REGLAMENTO de las Cortes de Aragón aprobado en Sesión Plenaria celebrada el día 28 de junio de 2017. (BOE n.º 225, de 18 de septiembre de 2017)
- LEY 8/2017, de 28 de septiembre, de modificación de la Ley 7/2012, de 4 de octubre, de medidas extraordinarias en el sector público de la Comunidad Autónoma de Aragón para garantizar la estabilidad presupuestaria. (BOE n.º 267, de 3 de noviembre de 2017)
- CORRECCIÓN DE ERRORES del Reglamento de las Cortes de Aragón, aprobado en Sesión Plenaria celebrada el día 28 de junio de 2017. (BOE n.º 314, de 27 de diciembre de 2017)

1.2.3. Comunidad Autónoma del Principado de Asturias

- LEY 8/2017, de 27 de octubre, de supresión del Consejo Económico y Social del Principado de Asturias. (BOE n.º 289, de 28 de noviembre de 2017)

1.2.4. Comunidad Autónoma de Canarias

- LEY 4/2017, de 13 de julio, del Suelo y de los Espacios Naturales Protegidos de Canarias. (BOE n.º 216, de 8 de septiembre de 2017)
- LEY 5/2017, de 20 de julio, de modificación de la Ley 4/1989, de 2 de mayo, de la Audiencia de Cuentas de Canarias. (BOE n.º 216, de 8 de septiembre de 2017)

1.2.5. Comunidad Autónoma de Cantabria

- LEY 7/2017, de 22 de septiembre, de modificación de la Ley de Cantabria 3/2016, de 28 de octubre, de modificación de la Ley de Cantabria 2/2001, de 25 de junio, de Ordenación Territorial y Régimen Urbanístico del Suelo de Cantabria, para la regulación

del derecho de realojo y retorno en la Comunidad Autónoma de Cantabria (BOE n.º 247, de 13 de octubre de 2017)

1.2.6. Comunidad de Castilla-La Mancha

- LEY 2/2017, de 1 de septiembre, de Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha para 2017. (BOE n.º 249, de 16 de octubre de 2017)
- LEY 3/2017, de 1 de septiembre, en materia de gestión y organización de la Administración y otras medidas administrativas. (BOE n.º 249, de 16 de octubre de 2017)

1.2.7. Comunidad Autónoma de Cataluña

- DECRETO-LEY 4/2017, de 18 de julio, de modificación del régimen de mejoras de la prestación económica de incapacidad temporal del personal al servicio de la Administración de la Generalidad, de su sector público y de las universidades públicas catalanas. (BOE n.º 215, de 7 de septiembre de 2017)
- LEY 16/2017, de 1 de agosto, del cambio climático. (BOE n.º 234, de 28 de septiembre de 2017)
- LEY 18/2017, de 1 de agosto, de comercio, servicios y ferias. (BOE n.º 240, de 5 de octubre de 2017)

1.2.8. Comunidad Autónoma de Galicia

- LEY 3/2017, de 13 de julio, de impulso al crecimiento económico y refuerzo del gasto social y de modificación de la Ley 1/2017, de 8 de febrero, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2017. (BOE n.º 224, de 16 de septiembre de 2017)

1.2.9. Comunidad Autónoma de las Illes Balears

- LEY 3/2017, de 7 de julio, de modificación de la Ley 20/2006, de 15 de diciembre, municipal y de régimen local de las Illes Balears, para introducir medidas de transparencia y participación. (BOE n.º 222, de 14 de septiembre de 2017)
- LEY 4/2017, de 12 de julio, de Industria de las Illes Balears. (BOE n.º 222, de 14 de septiembre de 2017)

- LEY 7/2017, de 3 de agosto, por la que se modifica la Compilación de Derecho Civil de las Illes Balears. (BOE n.º 223, de 15 de septiembre de 2017)
- LEY 8/2017, de 3 de agosto, de accesibilidad universal de las Illes Balears. (BOE n.º 223, de 15 de septiembre de 2017)
- DECRETO-LEY 3/2017, de 4 de agosto, de modificación de la ley 8/2012, de 19 de julio, del turismo de las Illes Balears, y de medidas para afrontar la emergencia en materia de vivienda en las Illes Balears. (BOE n.º 234, de 28 de septiembre de 2017)

1.2.10. Comunidad de Madrid

- LEY 6/2017, de 11 de mayo, de Presupuestos Generales de la Comunidad de Madrid para el año 2017. (BOE n.º 232, de 26 de septiembre de 2017)
- LEY 7/2017, de 27 de junio, de Gratuidad de los Libros de Texto y el Material Curricular de la Comunidad de Madrid. (BOE n.º 292, de 1 de diciembre de 2017)
- LEY 8/2017, de 27 de junio, de creación del Consejo de la Juventud de la Comunidad de Madrid. (BOE n.º 292, de 1 de diciembre de 2017)
- LEY 9/2017, de 3 de julio, por la que se establece el mecanismo de naturaleza no tributaria compensatorio de la repercusión obligatoria del Impuesto sobre Bienes Inmuebles a los arrendatarios de viviendas de la Agencia de Vivienda Social de la Comunidad de Madrid y se adoptan medidas en materia de vivienda protegida. (BOE n.º 292, de 1 de diciembre de 2017)

1.2.11. Comunidad Foral de Navarra

- DECRETO FORAL LEGISLATIVO 1/2017, de 26 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Foral de Ordenación del Territorio y Urbanismo. (BOE n.º 272, de 9 de noviembre de 2017)
- DECRETO FORAL LEGISLATIVO 2/2017, de 23 de agosto, de armonización tributaria, por el que se modifica la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE n.º 272, de 9 de noviembre de 2017)

- LEY FORAL 13/2017, de 16 de noviembre, de conciertos sociales en los ámbitos de salud y servicios sociales. (BOE n.º 310, de 22 de diciembre de 2017)

- LEY FORAL 14/2017, de 16 de noviembre, por la que se modifica la ley Foral 6/1990, de 2 de julio, de la Administración Local de Navarra. (BOE n.º 310, de 22 de diciembre de 2017)

1.2.12. Comunidad Autónoma del País Vasco

- LEY 3/2017, de 2 de noviembre, de modificación de Ley por la que se aprueban los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Euskadi para el ejercicio 2017. (BOE n.º 291, de 30 de noviembre de 2017)

- LEY 4/2017, de 2 de noviembre, de modificación de la Ley 5/1981, de 10 de junio, sobre creación de la Sociedad para la Promoción y Reconversión Industrial. (BOE n.º 291, de 30 de noviembre de 2017)

- DECRETO LEGISLATIVO 2/2017, de 19 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Control Económico y Contabilidad de la Comunidad Autónoma de Euskadi. (BOE n.º 291, de 30 de noviembre de 2017)

- LEY 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. (BOE n.º 316, de 29 de diciembre de 2017)

- LEY 11/2017, de 28 de diciembre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2017-2021. (BOE n.º 316, de 29 de diciembre de 2017)

- LEY 12/2017, de 28 de diciembre, de modificación de la Ley 42/2015, de 5 de octubre, de reforma de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, para garantizar la efectividad de los actos de comunicación del Ministerio Fiscal. (BOE n.º 316, de 29 de diciembre de 2017)

1.2.13. Comunidad Autónoma de La Rioja

- LEY 9/2017, de 19 de septiembre, por la que se modifica la Ley 6/2002, de 18 de octubre, de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad Autónoma de la Rioja. (BOE n.º 242, de 7 de octubre de 2017)

- LEY 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos. (BOE n.º 289, de 28 de noviembre de 2017)

1.2.14. Comunitat Valenciana

- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 14/2016, de 30 de diciembre, de Presupuestos de la Generalitat para el ejercicio 2017. (BOE n.º 243, de 9 de octubre de 2017)

- LEY 12/2017, de 2 de noviembre, de modificación de las leyes reguladoras de las instituciones de la Generalitat para garantizar la igualdad entre mujeres y hombres en sus órganos. (BOE n.º 311, de 23 de diciembre de 2017)

- LEY 13/2017, de 8 de noviembre, del Taxi de la Comunitat Valenciana. (BOE n.º 311, de 23 de diciembre de 2017)

- LEY 14/2017, de 10 de noviembre, de memoria democrática y para la convivencia de la Comunitat Valenciana. (BOE n.º 311, de 23 de diciembre de 2017)

- LEY 15/2017, de 10 de noviembre, de políticas integrales de juventud. (BOE n.º 311, de 23 de diciembre de 2017)

- LEY 16/2017, de 10 de noviembre, de modificación de la Ley 6/1985, de 11 de mayo, de Sindicatura de Comptes. (BOE n.º 311, de 23 de diciembre de 2017)

1.3. Reales Decretos

- REAL DECRETO 836/2017, de 8 de septiembre, por el que se crea el Archivo Histórico de la Nobleza. (BOE n.º 229, de 22 de septiembre de 2017)

- CORRECCIÓN DE ERRORES DEL REAL DECRETO 703/2017, de 7 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Empleo y Seguridad Social y se modifica el Real Decreto 424/2016, de 11 de noviembre, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales. (BOE n.º 230, de 23 de septiembre de 2017)

- REAL DECRETO 849/2017, de 22 de septiembre, por el que se establecen las bases reguladoras para la concesión de sub-

venciones al fomento del asociacionismo, a entidades asociativas representativas del sector pesquero. (BOE n.º 230, de 23 de septiembre de 2017)

- REAL DECRETO 903/2017, de 13 de octubre, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital. (BOE n.º 248, de 14 de octubre de 2017)

- REAL DECRETO 895/2017, de 6 de octubre, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Agricultura y Pesca, Alimentación y Medio Ambiente y se modifica el Real Decreto 424/2016, de 11 de noviembre, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales. (BOE n.º 253, de 20 de octubre de 2017)

- REAL DECRETO 954/2017, de 31 de octubre, por el que se dispone, en virtud de las medidas autorizadas con fecha 27 de octubre de 2017 por el Pleno del Senado respecto de la Generalitat de Cataluña en aplicación del artículo 155 de la Constitución, la adopción de diversas medidas respecto de la organización de la Generalitat de Cataluña y el cese de distintos altos cargos de la Generalitat de Cataluña. (BOE n.º 266, de 2 de noviembre de 2017)

- REAL DECRETO 953/2017, de 31 de octubre, por el que se dictan normas complementarias para la realización de las elecciones al Parlamento de Cataluña 2017. (BOE n.º 267, de 3 de noviembre de 2017)

- REAL DECRETO 955/2017, de 3 de noviembre, por el que se regulan las subvenciones y el control de la contabilidad electoral en las elecciones al Parlamento de Cataluña de 2017. (BOE n.º 268, de 4 de noviembre de 2017)

- REAL DECRETO 919/2017, de 23 de octubre, por el que se modifica el Real Decreto 1058/2005, de 8 de septiembre, por el que se aprueban los Estatutos de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación. (BOE n.º 270, de 7 de noviembre de 2017)

- REAL DECRETO 931/2017, de 27 de octubre, por el que se regula la Memoria del Análisis de Impacto Normativo. (BOE n.º 276, de 14 de noviembre de 2017)

- REAL DECRETO 932/2017, de 27 de octubre, por el que se articula la organización y gestión compartida de servicios generales y comunes entre el Ministerio de Economía, Industria y Competiti-

vidad y la Agencia Estatal de Investigación. (BOE n.º 276, de 14 de noviembre de 2017)

- REAL DECRETO 998/2017, de 24 de noviembre, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Defensa y se modifica el Real Decreto 424/2016, de 11 de noviembre, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales. (BOE n.º 287, de 25 de noviembre de 2017)

- REAL DECRETO 1010/2017, de 1 de diciembre, por el que se modifica el Real Decreto 2583/1996, de 13 de diciembre, de estructura orgánica y funciones del Instituto Nacional de la Seguridad Social y de modificación parcial de la Tesorería General de la Seguridad Social. (BOE n.º 310, de 22 de diciembre de 2017)

- REAL DECRETO 1040/2017, de 22 de diciembre, por el que se modifica el Real Decreto 635/2014, de 25 de julio, por el que se desarrolla la metodología de cálculo del periodo medio de pago a proveedores de las Administraciones Públicas y las condiciones y el procedimiento de retención de recursos de los regímenes de financiación, previstos en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. (BOE n.º 311, de 23 de diciembre de 2017)

- REAL DECRETO 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente. (BOE n.º 317, de 30 de diciembre de 2017)

- REAL DECRETO 1071/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio. (BOE n.º 317, de 30 de diciembre de 2017)

- REAL DECRETO 1072/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre. (BOE n.º 317, de 30 de diciembre de 2017)

- REAL DECRETO 1073/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003,

de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. (BOE n.º 317, de 30 de diciembre de 2017)

- REAL DECRETO 1074/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, y el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre. (BOE n.º 317, de 30 de diciembre de 2017)

- REAL DECRETO 1075/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento de Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, aprobado por el Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, el Real Decreto 3485/2000, de 29 de diciembre, sobre franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales y de modificación del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre y el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. (BOE n.º 317, de 30 de diciembre de 2017)

- REAL DECRETO 1077/2017, de 29 de diciembre, por el que se fija el salario mínimo interprofesional para 2018. (BOE n.º 317, de 30 de diciembre de 2017)

- REAL DECRETO 1078/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto 138/2000, de 4 de febrero, y el Reglamento general sobre procedimientos para la imposición de sanciones por infracciones de Orden social y para los expedientes liquidatorios de cuo-

tas de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto 928/1998, de 14 de mayo. (BOE n.º 317, de 30 de diciembre de 2017)

- REAL DECRETO 1079/2017, de 29 de diciembre, sobre revalorización de pensiones de Clases Pasivas, de las pensiones del sistema de la Seguridad Social y de otras prestaciones sociales públicas para el ejercicio 2018. (BOE n.º 317, de 30 de diciembre de 2017)

- REAL DECRETO 1080/2017, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto del organismo autónomo Instituto de Vivienda, Infraestructura y Equipamiento de la Defensa. (BOE n.º 317, de 30 de diciembre de 2017)

- REAL DECRETO 1082/2017, de 29 de diciembre, por el que se determina el nivel mínimo de protección garantizado a las personas beneficiarias del Sistema para la Autonomía y Atención a la Dependencia. (BOE n.º 317, de 30 de diciembre de 2017)

1.4. Órdenes Ministeriales y Circulares

- ORDEN HFP/878/2017, de 15 de septiembre, por la que se publica el Acuerdo de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos de 15 de septiembre de 2017, por el que se adoptan medidas en defensa del interés general y en garantía de los servicios públicos fundamentales en la Comunidad Autónoma de Cataluña. (BOE n.º 244, de 16 de septiembre de 2017)

- ORDEN HFP/886/2017, de 20 de septiembre, por la que se declara la no disponibilidad de créditos en el Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Cataluña para el 2017. (BOE n.º 228, de 21 de septiembre de 2017)

- ORDEN HFP/996/2017, de 17 de octubre, por la que se articula el sistema de pago a terceros acreedores por cuenta de la Comunidad Autónoma de Cataluña con cargo a las entregas a cuenta correspondientes a su participación en los regímenes de financiación autonómica, mediante la constitución de una cuenta para la consignación de estos pagos. (BOE n.º 251, de 18 de octubre de 2017)

- ORDEN PRA/1034/2017, de 27 de octubre, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 21 de octubre de 2017, por el que, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 155 de la Constitución, se tiene por no atendido el requerimiento plantea-

do al M. H. Sr. Presidente de la Generalitat de Cataluña, para que la Generalitat de Cataluña proceda al cumplimiento de sus obligaciones constitucionales y a la cesión de sus actuaciones gravemente contrarias al interés general, y se proponen al Senado para su aprobación las medidas necesarias para garantizar el cumplimiento de las obligaciones constitucionales y para la protección del mencionado interés general. (BOE n.º 260, de 27 de octubre de 2017)

- ORDEN PRA/1062/2017, de 3 de noviembre, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 3 de noviembre de 2017, por el que se establecen obligaciones de servicio público al prestador del servicio postal universal en las elecciones al Parlamento de Cataluña de 21 de diciembre de 2017 y se adoptan otras medidas en relación con el proceso electoral. (BOE n.º 268, de 4 de noviembre de 2017)

- ORDEN HFP/1088/2017, de 10 de noviembre, por la que se regulan las operaciones de cierre del ejercicio 2017 relativas al presupuesto de gastos y operaciones no presupuestarias. (BOE n.º 275, de 13 de noviembre de 2017)

- ORDEN ESS/1096/2017, de 13 de noviembre, por la que se regulan las operaciones de cierre del ejercicio 2017 para las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social. (BOE n.º 276, de 14 de noviembre de 2017)

- ORDEN HFP/1102/2017, de 16 de noviembre, sobre operaciones contables de cierre del ejercicio presupuestario de 2017. (BOE n.º 279, de 17 de noviembre de 2017)

- ORDEN HFP/1105/2017, de 16 de noviembre, por la que se modifican las Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda de 1 de febrero de 1996, por las que se aprueban los documentos contables a utilizar por la Administración General del Estado y 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 280, de 18 de noviembre de 2018)

- ORDEN HFP/1177/2017, de 1 de diciembre, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 1 de diciembre de 2017, por el que se adoptan medidas específicas en materia de ges-

ción del pago de nóminas a los empleados públicos al servicio de la Comunidad Autónoma de Cataluña. (BOE n.º 295, de 5 de diciembre de 2017)

- ORDEN PRA/1248/2017, de 18 de diciembre, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros por el que quedan sin efecto determinados acuerdos en materia de tramitación de los tributos y de las cotizaciones sociales en la Comunidad Autónoma de Cataluña. (BOE n.º 309, de 21 de diciembre de 2017)

- ORDEN HFP/1281/2017, de 22 de diciembre, por la que se publica el Acuerdo de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos de 21 de diciembre de 2017, por el que se adoptan medidas en defensa del interés general y en garantía de los servicios públicos fundamentales en la Comunidad Autónoma de Cataluña, en ejecución de la resolución del Senado de 27 de octubre de 2017, por la que se acuerda la aplicación de determinadas medidas en relación con la Generalitat de Cataluña de conformidad con el artículo 155 de la Constitución. (BOE n.º 314, de 27 de diciembre de 2017)

- ORDEN HFP/1298/2017, de 26 de diciembre, por la que se publican los límites de los distintos tipos de contratos a efectos de la contratación del sector público a partir del 1 de enero de 2018. (BOE n.º 316, de 29 de diciembre de 2017)

- ORDEN HFP/1299/2017, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los Departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias. (BOE n.º 316, de 29 de diciembre de 2017)

1.5. Acuerdos, Resoluciones e Instrucciones

- RESOLUCIÓN de 4 de septiembre de 2017, de la Dirección General del Tesoro, por la que se actualiza el anexo 1 incluido en la Resolución de 4 de julio de 2017, 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 215, de 7 de septiembre de 2017)

- RESOLUCIÓN de 20 de septiembre de 2017, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se

aprueba la distribución de funciones de la Oficina de Informática Presupuestaria. (BOE n.º 234, de 28 de septiembre de 2017)

- RESOLUCIÓN de 20 de septiembre de 2017, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se desarrolla el principio de independencia para el ejercicio de las funciones de control atribuidas a la Intervención General de la Administración del Estado. (BOE n.º 235, de 29 de septiembre de 2017)

- RESOLUCIÓN de 5 de octubre de 2017, de la Dirección General del Tesoro, por la que se actualiza el anexo 1 incluido en la Resolución de 4 de julio de 2017, 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 242, de 7 de octubre de 2017)

- RESOLUCIÓN de 9 de octubre de 2017, de la Dirección General de Empleo, por la que se publica la relación de fiestas laborales para el año 2018. (BOE n.º 245, de 11 de octubre de 2017)

- RESOLUCIÓN de 11 de octubre de 2017, de la Intervención General de la Seguridad Social, sobre el desarrollo de la función interventora en el ámbito de la comprobación material de la inversión. (BOE n.º 252, de 19 de octubre de 2017)

- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA RESOLUCIÓN de 9 de octubre de 2017, de la Dirección General de Empleo, por la que se publica la relación de fiestas laborales para el año 2018. (BOE n.º 257, de 25 de octubre de 2017)

- RESOLUCIÓN de 19 de octubre de 2017, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 15/2017, de 6 de octubre, de medidas urgentes en materia de movilidad de operadores económicos dentro del territorio nacional. (BOE n.º 258, de 26 de octubre de 2017)

- RESOLUCIÓN de 19 de octubre de 2017, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 14/2017, de 6 de octubre, por el que se aprueba la reactivación extraordinaria y por tiempo limitado del programa de recualificación profesional de las personas que agoten su protección de desempleo. (BOE n.º 258, de 26 de octubre de 2017)

- RESOLUCIÓN de 27 de octubre de 2017, de la Presidencia del Senado, por la que se publica el Acuerdo del Pleno del Senado, por el que se aprueban las medidas requeridas por el Gobierno, al amparo del artículo 155 de la Constitución. (BOE n.º 260, de 27 de octubre de 2017)
- RESOLUCIÓN de 6 de noviembre de 2017, de la Dirección General del Tesoro, por la que se actualiza el anexo 1 incluido en la Resolución de 4 de julio de 2017, 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 270 de 7 de noviembre de 2017)
- RESOLUCIÓN de 13 de noviembre de 2017, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 21 de septiembre de 2004, por la que se establece la estructura y organización territorial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (BOE n.º 277, de 15 de noviembre de 2017)
- RESOLUCIÓN de 5 de diciembre de 2017, de la Dirección General del Tesoro, por la que se actualiza el anexo 1 incluido en la Resolución de 4 de julio de 2017, 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 296, de 6 de diciembre de 2017)
- RESOLUCIÓN de 13 de diciembre de 2017, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 18/2017, de 24 de noviembre, por el que se modifican el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad. (BOE n.º 310, de 22 de diciembre de 2017)
- RESOLUCIÓN de 13 de diciembre de 2017, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 19/2017, de 24 de noviembre, de cuentas de pago básicas, traslado de cuentas de pago y comparabilidad de comisiones. (BOE n.º 310, de 22 de diciembre de 2017)

- RESOLUCIÓN de 18 de diciembre de 2017, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se modifica la de 17 de noviembre de 2011, por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a la Administración General del Estado y la de 22 de febrero de 2016, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en las cuentas anuales de los bienes del Patrimonio Histórico de naturaleza material. (BOE n.º 312, de 25 de diciembre de 2017)

- RESOLUCIÓN de 27 de diciembre de 2017, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 19 de febrero de 2004, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria. (BOE n.º 316, de 29 de diciembre de 2017)

2. JURISPRUDENCIA TRIBUNAL DE CUENTAS. SALA DE JUSTICIA

2.1. Sentencias y Resúmenes Doctrinales

- **Sentencia N.º 29/2017. Recurso del art. 41.2 de la Ley Orgánica 2/82, n.º 40/16: Ramo Sector Público Local (Ayuntamiento de.....), Madrid. Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.**

Resumen de doctrina: Se estima el recurso interpuesto al amparo del artículo 41.2 de la LOTCu, sin imposición de costas. Comienza la Sala exponiendo las posiciones jurídicas de las partes a lo largo del procedimiento para contemplar a continuación la pretensión de la parte actora, consistente en que se declare la nulidad del Decreto de la Alcaldía por presunta vulneración del derecho constitucional a la defensa, al haberse denegado en su día por el instructor del expediente administrativo la práctica de pruebas que dicha parte actora consideró pertinentes en la tramitación administrativa. Recuerda la Sala a estos efectos que para poder apreciar la pretendida vulneración es necesario que resulte acreditada la existencia de una indefensión constitucionalmente relevante, es decir que la actividad probatoria inadmitida o no practicada hubiera podido tener una influencia decisiva en la resolución del pleito, circunstancia que en este caso no ha quedado demostrada, ya que no se han limitado los medios de prueba de los que pudo valerse la parte ni tampoco se limitó su actuación durante la instrucción de las actuaciones. Analiza la Sala, a continuación, la concurrencia o no de responsabilidad contable en la recurrente, para lo cual ad-

quiere especial relevancia todo el caudal probatorio aportado al procedimiento y su valoración conjunta, y llega a la conclusión de que con las cantidades que se obtuvieron de la recaudación de entrada pública por taquilla —para la celebración de festejos taurinos en la localidad— se pagó por la recurrente —en su calidad de Primer Teniente de Alcalde y Concejala de Educación, Cultura y Festejos del Ayuntamiento— a personas y entidades que prestaron servicios acordes con los fines públicos para los que estaban destinados, procediendo, en consecuencia, la revocación del Decreto de la Alcaldía dictado en el expediente de responsabilidad contable incoado y la estimación del recurso interpuesto. Insiste la Sala en el hecho de que la presunta comisión de errores o irregularidades en la liquidación de los presupuestos, en la tramitación de las modificaciones presupuestarias o en la gestión administrativa, no dan lugar a la existencia de responsabilidad contable. Es necesario que se haya producido un menoscabo en los fondos públicos, del cual derivaría la obligación de indemnizar el mismo, daño que en modo alguno se ha producido en el presente caso. Por último, declara la Sala, en cuanto a las costas ocasionadas en esta instancia, que no procede la imposición de las mismas, toda vez que las circunstancias de hecho y de derecho concurrentes y la especialidad y dificultad de estas, suscitan serias dudas en su apreciación.

• **Sentencia N.º 30/2017. Recurso de apelación, rollo n.º 25/17, interpuesto contra la Sentencia N.º 24/2016, de 21 de diciembre, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º B-101/15, del ramo de Sector Público Local, Ayuntamiento de....., Tarragona. Ponente: Excma. Sra. D.ª María Antonia Lozano Álvarez.**

Resumen de doctrina: Se desestima el recurso de apelación interpuesto por el representante procesal del Ayuntamiento contra la sentencia de instancia, quedando ésta confirmada con imposición de costas al Ayuntamiento. La representación del recurrente fundamenta su recurso en el hecho de que los demandados conocían la existencia de los expedientes de contribuciones especiales —debidamente presupuestadas para las obras de alumbrado y otros servicios urbanísticos— pero no realizaron ninguna actuación para llevar a cabo su liquidación efectiva incurriendo en dolo o en culpa grave, toda vez que los certificados de la Secretaria Interventora advierten claramente de que cuando el acuerdo se considere aprobado de forma definitiva es necesario publicarlo y notificar a cada sujeto pasivo las cuotas que le correspondan y esta acción no se realizó ni antes, ni durante, ni después de la ejecución

de las obras. La Sala, sin embargo, coincide con las conclusiones de la sentencia apelada —que responden a una correcta valoración de la prueba— al considerar que los informes emitidos por la Secretaría Interventora no permiten interpretar que los demandados se apartaran a sabiendas o por descuido inexcusable de los criterios técnicos que les aportaron órganos especializados y adoptaran, en consecuencia, una postura de pasividad jurídicamente reprochable. La representación de uno de los demandados, a pesar de no haber recurrido la sentencia ni haberse adherido al recurso formulado por el Ayuntamiento, plantea una primera cuestión relativa al plazo de personación del Ayuntamiento que ya ha sido resuelta por la sentencia de primera instancia y una segunda cuestión referida a la temeridad procesal que se pretende atribuir al Ayuntamiento y que la Sala no comparte, puesto que ha quedado probada la existencia de un alcance en los fondos públicos municipales y la relación profesional entre los cargos ocupados por los demandados y los fondos públicos afectados.

• **Sentencia N.º 31/2017. Recurso del art. 41.2 de la Ley Orgánica 2/82, n.º 39/15, Ramo Administración del Estado.- Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.-Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.**

Resumen de doctrina: Se desestima el recurso interpuesto al amparo del artículo 41.2 de la LO 2/1982, de 12 de mayo, contra la Resolución del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, de 27 de julio de 2015, por la que se pone fin al expediente administrativo de responsabilidad contable incoado al recurrente, declarándole responsable contable de un perjuicio a los fondos públicos.

La Sala de Justicia se muestra disconforme con las afirmaciones vertidas en la demanda que, excediendo el derecho de defensa, cuestionan la imparcialidad del Tribunal.

Rechaza la prescripción de la responsabilidad contable así como la caducidad del procedimiento y entiende que la prescripción que se produjo fue la del procedimiento inicial de solicitud de reintegro al beneficiario de la subvención, lo que motivó la incoación de las actuaciones que culminaron en la Resolución Ministerial recurrida.

Desestima también la alegación de nulidad de la Resolución de 27 de julio de 2015, que el recurrente basa en que se dictó cuando el expediente a él referido había caducado, considerando la Sala

que no se produjo tal caducidad, tras analizar los plazos que rigen la materia y la doctrina al respecto, y reflejar la postura del Abogado del Estado que se refiere al 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.

Rechaza a continuación la supuesta parcialidad del instructor, que el recurrente considera determinante de nulidad de actuaciones y de la Resolución de 27 de julio de 2015, pretendiendo mostrarse en situación de indefensión. Entiende la Sala que tanto en la instrucción como en el presente procedimiento se han habilitado al máximo las posibilidades de defensa del recurrente. Recoge su propia doctrina en relación con el concepto de indefensión y alude al artículo 54.1 a) de la LFTCu que establece la función revisora de la Sala de Justicia frente a las resoluciones dictadas por las AAPP en materia de responsabilidades contables en los casos expresamente previstos por las leyes. Se aborda a continuación el derecho a la utilización de los medios de prueba pertinentes para la defensa, cuyo alcance queda condicionado, por su carácter de derecho constitucional de índole procedimental, y ello exige que, para apreciar su vulneración, quede acreditada la existencia de una indefensión con relevancia constitucional. Concluye la Sala que en este caso no concurre vulneración del derecho de defensa, sin que resulte posible apreciar que se haya generado indefensión material en el recurrente sino la discrepancia de la parte que ha visto desestimadas sus pretensiones. Insiste la Sala en que se ha asegurado la efectiva observancia de los principios de igualdad de las partes y de contradicción.

Se desestima la alegación de inexistencia de responsabilidad contable derivada de la actuación del recurrente, repasando la Sala para ello las funciones del Director General del Instituto, siendo éste competente para ordenar el reintegro por los beneficiarios de ayudas y subvenciones que corresponda otorgar a dicho Instituto, y revistiendo carácter irrenunciable dicha competencia, sin que las delegaciones de firma conlleven la exoneración de responsabilidad del Director General, ni puedan dar lugar a la corresponsabilidad de otros funcionarios.

En la valoración de la prueba, recuerda la Sala que rige el principio civil de carga de la prueba (217.2 y 3 de la LEC), debiendo recaer las consecuencias perjudiciales de la falta de ésta en aquél a quien correspondía la carga de la misma. Analiza la concurrencia de los requisitos para la existencia de responsabilidad contable y

concluye que la conducta del recurrente reúne todos ellos, debiendo desestimarse el recurso interpuesto y confirmarse la resolución recurrida.

• **Sentencia N.º 32/2017. Recurso de apelación n.º 34/17, interpuesto contra la Sentencia n.º 22/2016, de 22 de noviembre de 2016, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º B-93/15, del ramo de Entidades Públicas Empresariales, (Ferrocarriles de Vía Estrecha «FEVE» – Absorbida por «ADIF», Gijón), PRINCIPADO DE ASTURIAS. Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.**

Resumen de doctrina: Desestima la Sala el recurso de apelación deducido por el Abogado del Estado, en nombre y representación de las Entidades Públicas Empresariales (EPEs) ADIF y RENFE OPERADORA, así como por el Ministerio Fiscal, contra la Sentencia de instancia, imponiéndose las costas a las citadas ADIF y RENFE OPERADORA.

Tras sistematizar los motivos de apelación planteados y las alegaciones constitutivas de la oposición a estos delimita la Sala, a continuación, el objeto del presente procedimiento de reintegro por alcance, constituido por dos temas litigiosos en los que los recurrentes aprecian que se ha generado un menoscabo en los fondos de las mercantiles públicas ADIF y RENFE OPERADORA, como sucesoras de la extinta FEVE: 1º) la adquisición por FEVE de un local para albergar las oficinas de dicha sociedad empresarial pública; y 2º) la enajenación de un importante acopio de vías de segundo uso, considerado material inútil o de chatarra, acumulado en distintos puntos de la red de FEVE, en el norte de España. Basan su recurso en una supuesta valoración incorrecta de la prueba pericial y del restante material probatorio aportado al procedimiento.

Repasa la Sala el material probatorio que fue ponderado en la instancia (documental, interrogatorio de parte, declaraciones de testigos, declaraciones vertidas en los interrogatorios de testigos-peritos y declaración resultante de la pericial). Analiza en primer lugar la pretensión consistente en que se declare la responsabilidad por alcance de los codemandados por apreciar sobreprecio en la adquisición por parte de FEVE, de un local para oficinas, señalando la Sala que una vez constatada la existencia de dictámenes contradictorios en autos, la Consejera de instancia elaboró su enjuiciamiento conforme al artículo 348 de la LEC, respetando la Jurisprudencia del Tribunal Supremo y mediante un examen mi-

nucioso de todos los informes periciales, sobre la tasación del inmueble en cuestión, teniendo en cuenta las afirmaciones del actor, los hechos que se desprendían objetivamente de los dictámenes y del restante acervo probatorio, así como los preceptos jurídicos invocados por las partes. Concluyó de todo ello que no quedaba justificado que el precio de mercado del local adquirido careciera de fiabilidad y por tanto, procedía desestimar la correspondiente pretensión. La Sala muestra su conformidad con dicha conclusión al no apreciar vulneración de las reglas de valoración conjunta de la prueba y de las reglas de la sana crítica. Rechaza la Sala que, desde el punto de vista procesal, quepa otorgar primacía probatoria al dictamen pericial de SEGIPSA, no habiendo sido éste ratificado mediante comparecencia de los técnicos en la vista de juicio ordinario, y habiéndose detectado errores y lagunas en la metodología del mismo.

Añade la Sala que el órgano de instancia satisfizo también la argumentación referida a lo que el Abogado del Estado consideró irregularidades en el procedimiento de adquisición del local y de un contrato de opción de compra subordinado a dicha compraventa, conforme a la aplicación de las normas de la LPAP, entendiéndolo la Consejera de instancia que, en lo esencial, se verificaron los trámites administrativos legalmente previstos, compartiendo la Sala dicha conclusión. En este sentido la Sala de Justicia repasa la normativa aplicable, partiendo del artículo 43.1 b) de la (hoy derogada) LOFAGE, según el cual FEVE era una entidad de derecho público con personalidad jurídica diferenciada, patrimonio y tesorería propios, y autonomía de gestión, adscrita al Ministerio de Fomento, recogiendo el contenido de los artículos 53, 54 y 56 de dicha Ley, así como los artículos 166, 167, 110 y 9.3 de la LPAP y acudiendo a los entonces vigentes Estatutos Fundacionales de FEVE. Establece la aplicabilidad del artículo 10 de los Estatutos, en la operación que afectó al edificio adquirido, sin que pueda aceptarse la aplicación, sin más, de las normas generales en materia de gestión del Patrimonio Público.

En cuanto a la operación verificada por FEVE consistente en la venta de chatarra, mediante adjudicación directa, indica la Sala que la Consejera de instancia analizó de forma minuciosa todos los aspectos controvertidos de las pretensiones, ponderando las alegaciones de las partes con un extenso razonamiento jurídico derivado de las evidencias fácticas que se desprendieron de la prueba. La Sala rechaza las alegaciones de error probatorio y vulneración de la normativa contable en materia de alcance, reco-

giendo la jurisprudencia constitucional que reputa suficiente que las resoluciones judiciales se apoyen en razones que permitan conocer los criterios jurídicos esenciales fundamentadores de la decisión (*ratio decidendi*) y confirma, pues, el pronunciamiento de instancia.

• **Sentencia N.º 33/2017. Recurso de Apelación N.º 42/17, interpuesto contra la Sentencia de 4 de mayo de 2017, Procedimiento de reintegro por alcance n.º A-55/14, de Entidades Locales (Ayuntamiento de.....), Málaga. Ponente: Excma. Sra. D.ª Margarita Mariscal de Gante y Mirón.**

Resumen de doctrina: Desestima la Sala de Justicia el recurso de apelación interpuesto contra la Sentencia de instancia, con imposición de las costas al apelante.

Indica la Sala que la pretensión impugnatoria formulada se refiere a una cuestión de costas, considerando el recurrente que no concurren las circunstancias excepcionales que, conforme a lo establecido en el artículo 394.1 de la LEC, en relación con el artículo 71.4 g) de la LFTCu, justifican su no imposición.

La Sala considera razonadas, sin embargo, las circunstancias excepcionales que justifican la no imposición de costas, refiriéndose al detalle de irregularidades susceptibles de generar responsabilidad contable explicitadas en el Informe de Fiscalización de la Cámara de Cuentas de Andalucía y en el Acta de Liquidación Provisional, que sustentaron la interposición de la demanda. Aclara que, no obstante, las conclusiones del Acta de Liquidación Provisional no son vinculantes para las entidades públicas y no les obligan a presentar demanda necesariamente cuando en el Acta se aprecie la existencia de responsabilidades contables, pero el presentarla, «ante las evidencias surgidas de la investigación de un órgano fiscalizador y puesta de manifiesto en unas Actuaciones Previas (...)» no conlleva temeridad.

Añade que la exclusión de la condena en costas cuando el asunto presenta «serias dudas de hecho y de Derecho» se basa en que, en ese caso, no cabe reprochar al demandante haber obligado al demandado a litigar de forma caprichosa y arbitraria, formulando pretensiones sin fundamento, y que la apreciación por el Tribunal de la concurrencia de tales dudas para aplicar la excepción al principio del vencimiento debe basarse en las circunstancias que el demandante pudo razonablemente conocer en el momento de presentar la demanda.

Rechaza la alegación consistente en que el Informe pericial aportado rebate de por sí la pretensión ejercitada —pues supondría predecir el razonamiento y fallo— así como el argumento de que el sostenimiento de la acción fue debido a rencillas personales, y añade que tampoco resulta acreditado que la prescripción hubiera sido apreciada por la Consejera sin ninguna duda de hecho o de derecho, tratándose, por el contrario, de una cuestión cuya apreciación no fue pacífica entre las partes.

• **Sentencia N.º 34/2017. Recurso de apelación n.º 44/17, interpuesto contra la Sentencia 7/2017, de 8 de mayo, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º C-305/15, Sector Público Local (Junta Administrativa de), Álava. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.**

Resumen de doctrina: Desestima la Sala de Justicia el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia de instancia, quedando ésta confirmada e imponiéndose las costas al recurrente.

Comienza la Sala analizando las alegaciones referidas a la incongruencia de la sentencia recurrida y recoge la doctrina de la propia Sala que establece que las sentencias incurren en incongruencia cuando se produce una descoordinación, un desajuste o ausencia de relación lógica entre el pronunciamiento judicial y las peticiones de las partes, bien porque no se resuelven todas las cuestiones planteadas en el juicio, bien porque se extralimite el contenido de la decisión, aludiendo a cuestiones que no han sido objeto de debate. Añade que lo decisivo es la correlación entre las pretensiones y resistencias de las partes, que tienen reflejo en el «suplico» de los escritos de demanda y contestación, y el fallo o parte dispositiva de la sentencia. Recoge también la jurisprudencia constitucional reiterada según la cual el vicio de incongruencia, como desajuste entre el fallo judicial y los términos en que las partes formularon sus pretensiones, concediendo más o menos o cosa distinta de lo pedido, puede entrañar una vulneración del principio de contradicción, constitutiva de una efectiva denegación del derecho a la tutela judicial efectiva, siempre y cuando la desviación sea de tal naturaleza que suponga una sustancial modificación de los términos en que discurre la controversia procesal. Señala que la parte dispositiva de la sentencia, para ser congruente, debe adecuarse a la causa de pedir y al resultado que la parte pretende conseguir a consecuencia del pleito. Indica que el principio de congruencia se recoge en el artículo 218.1 de la LEC y en el 60.1 y 71.3 de la LFTCu. Partiendo de todo ello, entiende

la Sala que no cabe apreciar incongruencia en la sentencia recurrida, habiendo juzgado el Consejero de instancia dentro del límite de la pretensión de la demanda y de las alegaciones contenidas en su escrito de contestación.

Frente a la alegación de que los hechos pudieran ser constitutivos o no de infracción penal, insiste la Sala en que, con independencia de la compatibilidad para el conocimiento de unos mismos hechos por las jurisdicciones penal y contable contemplada en el artículo 18 de la LOTCu, unos mismos hechos pueden no ser constitutivos de infracción penal y sí de un supuesto de responsabilidad contable, y viceversa. Señala que, en el caso de autos, en que no hay iniciado procedimiento penal alguno, las pretensiones de la parte actora formuladas en la demanda han sido analizadas por el órgano «a quo» atendiendo a la existencia de responsabilidad contable surgida, en su caso, en el contexto de la encomienda de la gestión de fondos públicos a ciertas personas, y añade que, acreditado un cargo y constatada la falta de justificantes o de dinerario, aparece un descubierto en las cuentas que no cabe sino calificar de alcance.

Recuerda que la fijación de los hechos y la valoración de los medios de prueba, con base en criterios de crítica racional es competencia del Juez de instancia, sin que puedan prevalecer meras alegaciones de parte frente al juicio de apreciación de la prueba que contenga la sentencia de instancia.

Expone la Sala que la salida de las cuentas del Concejo de la cantidad de 75.000 € con objeto de un supuesto préstamo concedido al apelante, sin indicarse su finalidad pública o con una finalidad privada, es susceptible de generar responsabilidad contable por alcance pues, como establece la doctrina de la propia Sala *«puede nacer responsabilidad contable cuando la contraprestación que se paga con fondos públicos está completamente desconectada de las finalidades públicas a las que legalmente sirva la entidad con cuyos fondos se realiza el pago»*, siendo estos gastos equiparables a los pagos sin contraprestación.

Ratifica la Sala, igualmente, las conclusiones de la sentencia de instancia respecto al pago de 25.000 €, señalando que todos los pagos procedentes de fondos públicos, independientemente de su destino y de la persona que los ordene, deben estar respaldados por una justificación y ésta no puede quedar al arbitrio del que gestiona o maneja los caudales o efectos públicos.

Recoge la doctrina según la cual se puede apreciar responsabilidad contable *«cuando la desproporción entre el precio y el valor de la contraprestación fuera de tal magnitud que de esa desproporción pudiera deducirse que realmente se trató de un pago sin causa»*.

Rechaza las alegaciones referidas al pago de gastos varios y de representación, recordando que en el ámbito de esta jurisdicción es de aplicación el principio civil de reparto de la carga de la prueba (217 LEC). Conforme a dicho principio, correspondía al demandado, actual recurrente, presentar las facturas o justificantes de los pagos realizados con cargo a los fondos salidos de las cuentas del Concejo, en concepto de gastos varios y de representación, o, al menos, «utilizando la flexibilización a la hora de justificar los gastos protocolarios o de representación, que ha venido considerando esta Sala de Justicia» para que sean admitidos probar que respondían a una finalidad pública.

Se desestima también la alegación referida a la prescripción por tratarse de una cuestión nueva, no planteada en la instancia, y porque en el ámbito de la responsabilidad contable la Disposición Adicional Tercera de la LFTCu establece la prescripción por el transcurso de cinco años desde la fecha de comisión de los hechos, y su interrupción desde que se hubiere iniciado cualquier actuación fiscalizadora, procedimiento fiscalizador, disciplinario, jurisdiccional o de otra naturaleza que tuviera por finalidad el examen de los hechos determinantes de la responsabilidad contable, sin que se exija su conocimiento formal por los presuntos responsables, y volverá a correr de nuevo desde que dichas actuaciones o procedimientos se paralicen o terminen.

• **Sentencia N.º 35/2017. Recurso de apelación N.º 38/17, interpuesto contra la Sentencia N.º 1/2017, de 3 de mayo, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º B-175/14, del ramo de entidades locales, Ayuntamiento de Tarragona. Ponente: Excma. Sra. D.ª María Antonia Lozano Álvarez.**

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.

Analiza la Sala en primer lugar la causa de inadmisibilidad del recurso consistente en que el objeto del mismo está por debajo de la cuantía legalmente fijada para que la apelación pueda ser admitida y concluye que debe ser desestimada, toda vez que los preceptos de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (art.

80.2 y 3) tienen el carácter de ley especial para los procedimientos de reintegro por alcance, lo que implica en primer término que no se exige ninguna cuantía para recurrir en apelación las sentencias de primera instancia y, en segundo término, que las normas de la apelación contencioso-administrativa son de aplicación supletoria pero sólo en cuanto a la tramitación y decisión del recurso y así ha sido admitido por la Sala de Justicia sin excepción alguna.

A continuación, la Sala manifiesta que la cuestión de fondo planteada, es decir, la pretensión del recurrente de que sea revocada la condena en costas que se le impuso en primera instancia, no puede ser estimada. Y es que la posibilidad de eludir en materia de imposición de costas la regla general del vencimiento a que se refiere el artículo 394 de la Ley de Enjuiciamiento Civil tiene carácter excepcional, para casos en los que quepa apreciar serias dudas de hecho o de derecho.

Por lo que se refiere a los hechos, la jurisprudencia entiende que el carácter dudoso de éstos ha de venir determinado por las dificultades probatorias sobre la existencia de los hechos constitutivos de la pretensión. Y por lo que se refiere a las posibles dudas de derecho es necesario que haya falta de claridad de la norma aplicable, ambigüedad en su tratamiento legal o diversidad de criterios judiciales.

Y en este caso la decisión exoneratoria de responsabilidad contable adoptada por la juzgadora de instancia se ha limitado a contrastar si los documentos que autorizaban las operaciones denunciadas por la parte actora permitían o no concluir que estaba autorizada la contratación de avales y era una operación propia del tráfico de la empresa que los contrató, no habiéndose suscitado dificultad alguna para identificar la normativa aplicable, ni complejidad en su interpretación.

• **Sentencia N.º 36/2017. Recurso de apelación n.º 47/17, interpuesto contra la Sentencia n.º 7/2017, de 13 de junio, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º A-73/16, del ramo de Sector Público Local (Ayuntamiento de), MADRID. 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 al apelante.

Analiza la Sala en primer lugar, tras sistematizar los motivos de apelación y de oposición respectivamente aducidos, la excepción

planteada por el apelante, a propósito de su falta de legitimación pasiva, «ad causam», porque, a su entender, no era depositario de los fondos públicos municipales, ni responsable de su custodia, limitándose a cumplir órdenes del Tesorero municipal.

Distingue la Sala entre la legitimación «ad processum», es decir, aquella ligada a la capacidad para comparecer en juicio, y la legitimación «ad causam», es decir, aquella ligada a la capacidad jurídica, que viene a identificarse con la efectiva titularidad activa o pasiva de la relación jurídica concreta deducida en el litigio. Y concluye, a tenor de los artículos 15, 2.b) y 38.1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, y 49 de la Ley de Funcionamiento, así como de lo declarado en la Sentencia de la Sala de 14 de julio de 2004, que son dos las notas caracterizadoras del ilícito contable: a) la rendición de cuentas; y b) la relación especial «de facto» en que se encuentran todos aquéllos que se vinculan a la gestión de fondos públicos. Además, teniendo en cuenta el artículo 55 de la LFTCu, que se refiere a la regulación legal del legitimado pasivo, la Sala entiende que dicho concepto se anuda por Ley al hecho de ostentar las condiciones subjetivas precisas para poder ser declarado responsable contable directo o subsidiario.

El apelante, en el presente caso, fue nombrado responsable de la Caja de efectivo del municipio mediante Decreto del Alcalde y tiene el carácter de legitimado pasivo en estos autos.

En cuanto al fondo del asunto las alegaciones del recurrente se refieren a tres cuestiones: 1) Que cumplió las normas municipales vigentes; 2) Que atendió siempre las instrucciones del Tesorero municipal; y 3) Que no ha existido relación de causalidad entre su conducta y el daño ocasionado a los fondos públicos municipales.

La Sala entiende, sin embargo, de acuerdo con lo declarado en la sentencia de primera instancia, que se ha producido falta de observancia de las disposiciones normativas dando lugar a numerosos descuadres, ocultación de los mismos, falta de ingresos en favor del Ayuntamiento y la existencia de una caja paralela. Tales conductas evidencian la existencia de negligencia grave en la actuación del recurrente y que no agotó en modo alguno la diligencia debida en el cumplimiento de sus funciones sin que resulte admisible la excusa del pretendido sometimiento a las órdenes de un superior. Por último, concluye la Sala que existe nexo causal entre la conducta del apelante y el resultado dañoso producido.

2.2. Autos

• **Auto n.º 12/2017. Recurso N.º 29/17 interpuesto al amparo del artículo 48.1 de la Ley 7/88, de 5 de abril, contra la Providencia de fecha 26 de abril de 2017, dictada en las actuaciones previas 109/16 (Sector Público Estatal- Informe de Fiscalización de las principales inversiones efectuadas por FEVE en el periodo 2005-2012), Principado de Asturias. Ponente: Excma. Sra. D.ª Margarita Mariscal de Gante y Mirón.**

Resumen de doctrina: Se desestima el recurso interpuesto al amparo del artículo 48.1 de la LFTCu contra la Providencia de requerimiento de pago dictada en las Actuaciones Previas de referencia sin imposición de costas a la recurrente. Los motivos en que se fundamenta la interposición del recurso no encuentran encaje en el artículo 48 de la LFTCu, antes mencionado, que únicamente contempla: a) que no se accediere a completar las diligencias con los extremos que los interesados señalaren; b) que se causare indefensión. La Sala manifiesta que no se ha causado indefensión alguna a la recurrente al no habersele privado de la posibilidad de alegar lo que ha tenido por conveniente. Por el contrario, lo que pretende con este recurso es que sea objeto de debate procesal cuestiones que atañen al fondo del asunto, cuales son las alegaciones vertidas por los otros declarados responsables contables sobre la actuación de la recurrente como Directora Gerente Económico Financiera, así como la falta de concurrencia en la misma de los requisitos necesarios para ser declarada responsable contable. Recuerda la doctrina uniforme de la Sala de Justicia existente a estos efectos con especial mención al Auto de la propia Sala de 10 de abril de 2016.

• **Auto n.º 13/2017. Recurso N.º 35/17 interpuesto al amparo del artículo 48.1 de la Ley 7/88, de 5 de abril, contra la Providencia de fecha 30 de mayo de 2017, dictada en las actuaciones previas n.º 88/16 (Sector Público Local, Ayuntamiento de.....), Madrid. Ponente: Excma. Sra. D.ª Margarita Mariscal de Gante y Mirón.**

Resumen de doctrina: Desestima la Sala de Justicia el recurso interpuesto al amparo del artículo 48.1 de la Ley 7/88, contra la Providencia de requerimiento de pago, dictada en las Actuaciones Previas sin imposición de costas. El recurrente alega la supuesta indefensión que le ha ocasionado que las valoraciones jurídicas reflejadas en el Acta de Liquidación Provisional se basen en una in-

completa documentación al no haber requerido el Delegado Instructor al Ayuntamiento todos los justificantes de gastos admitidos, obrantes en la Corporación. La Sala manifiesta, tras analizar las posturas procesales de las partes, que no se ha ocasionado la pretendida indefensión, toda vez que la documentación referida sí fue solicitada y la certificación fue emitida por el Secretario Interventor, que se encuentra actualmente en activo. Cuestión distinta es que el resultado de lo remitido no se adecúe a las expectativas e intereses del recurrente y cita a estos efectos el Auto de 10 de abril de 2016, como exponente de la doctrina uniforme de la Sala de Justicia.

• **Auto n.º 14/2017. Recurso de apelación n.º 36/17 interpuesto por la Procuradora de los Tribunales..... en nombre y representación de Don A. S. M., contra el Auto dictado el 24 de enero de 2017, por el que se inadmitió la reconversión presentada por esa representación procesal en el procedimiento de reintegro por alcance n.º B-225/15-35, Comunidades Autónomas (C.ª de Empleo.....), Andalucía. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz**

Resumen de doctrina: Se desestima el recurso de apelación interpuesto contra el Auto de inadmisión de la reconversión en primera instancia sin imposición de costas al recurrente. Una vez expuestas las posturas de las partes, la Sala entra en análisis de si la reconversión, regulada en los artículos 406, 407 y 408 de la LEC es admisible en la jurisdicción contable, toda vez que ni la legislación específica del Tribunal de Cuentas ni la LRJCA contemplan esta figura jurídica y alude al Auto 22/2007, de 6 de marzo, de la Sala de Justicia, de acuerdo con el cual y teniendo en cuenta que la reconversión implica que se inviertan las posturas procesales ostentadas por las partes, concluye que la reconversión no tiene encaje en el procedimiento contable porque resulta incompatible con la atribución de legitimación activa en los procesos de dicha naturaleza establecida en los artículos 47 de la LOTCu y 55 de la LFTCu. Y es que al poder existir un perjuicio en los fondos de la Comunidad Autónoma, correspondería a dicha Administración Pública ostentar la legitimación activa en este procedimiento jurisdiccional. Ello no es óbice para que el apelante pueda exigir responsabilidad contable por los hechos que se contienen en la demanda reconversional a través de la Acción Pública contemplada en el artículo 56 de la LFTCu. En cuanto a la posible indefensión y vulneración de la tutela judicial efectiva que el recurrente aduce, la Sala, tras exponer los requisitos que la jurisprudencia constitucional exige a estos efectos, manifiesta que en modo

alguno la inadmisión de la reconvencción interesada supone cercenar el derecho a impetrar la protección jurisdiccional que la Constitución Española contempla, puesto que el apelante puede ejercitar por los mismos hechos la Acción Pública del artículo 56 de la LFTCu, antes aludida. La Sala, por último, declara que no procede la imposición de costas al apelante, dada la naturaleza y singularidad de la regulación de la legitimación activa.

• **Auto n.º 15/2017. Recurso del art. 48.1 de la Ley 7/88 n.º 40/17. Actuación Previa n.º 81/17. Ramo: Sector Público Autonómico.- Generalitat de Cataluña. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.**

Resumen de doctrina: La Sala de Justicia acuerda inadmitir el recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88 interpuesto contra la Liquidación Provisional del presunto alcance y la Providencia de requerimiento de pago, ambas de idéntica fecha, dictadas en las Actuaciones Previas. Se refiere la Sala al carácter preclusivo o de caducidad del plazo de cinco días para la interposición del recurso, dada la improrrogabilidad de los plazos procesales, según se desprende del artículo 128 de la LJCA, cuyos términos reproduce. Añade que la jurisprudencia constitucional establece que el cumplimiento de los plazos procesales constituye una garantía esencial de seguridad jurídica. Habiendo transcurrido el plazo de cinco días legalmente previsto, desde la notificación de las resoluciones recurridas hasta la fecha de entrada en el Registro General de este Tribunal del escrito de interposición del recurso, éste debe inadmitirse por extemporáneo.

• **Auto n.º 16/2017. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, de 5 de abril, N.º 41/17, Actuaciones Previas N.º 81/17, del ramo Sector Público Autonómico, Generalitat de Catalunya. Ponente: Excmo. Sra. D.ª María Antonia Lozano Álvarez.**

Resumen de doctrina: La Sala de Justicia desestima el recurso interpuesto al amparo del Artículo 48.1 de la Ley 7/88, contra la Providencia de citación a la Liquidación Provisional sin imposición de costas al recurrente.

Analiza la Sala la naturaleza del recurso del art. 48.1 de la Ley 7/88, que sólo puede prosperar en caso de denegación indebida de diligencias o en caso de que se haya ocasionado indefensión.

La Sala considera que no se ha provocado indefensión como consecuencia de la notificación edictal al recurrente de la Providencia

de citación, toda vez que ésta se produjo tras agotar otros medios de notificación posibles. Tampoco se ha provocado indefensión porque, como aduce el recurrente, los hechos enjuiciados no resulten constitutivos de responsabilidad contable, ya que esta alegación se refiere al fondo del asunto y no puede ser resuelta por la Sala a través de este recurso, so pena de invadir la esfera competencial que a la juzgadora de primera instancia corresponde. No le ha ocasionado indefensión tampoco que el procedimiento se haya llevado, en palabras del recurrente, al margen del conocimiento de los presuntos responsables, ya que han tenido, tanto en la fase de admisión de la Acción Pública como en la de Actuaciones Previas, la intervención legalmente admitida, puesto que el procedimiento contradictorio solamente está previsto para la primera instancia. También desestima la Sala la posible indefensión que le habría provocado ser citado a la Liquidación Provisional, aun cuando el expediente no estaba completado, toda vez que la Delegada Instructora consideró suficiente la documentación obrante en el expediente y las conclusiones plasmadas en la Liquidación Provisional aparecen fundamentadas con referencia a los datos incorporados al procedimiento.

Por último, se refiere la Sala a la inexistencia de indefensión como consecuencia de la intervención del Abogado del Estado en las presentes actuaciones, ya que las razones de ésta aparecen debidamente motivadas en el Auto de 19 de julio de 2017 dictado en primera instancia y en la Liquidación Provisional, sin perjuicio del derecho del recurrente a plantear en ulterior fase procedimental la excepción de falta de legitimación activa.

Subsidiariamente, en relación con la petición de suspensión del acto de notificación de la Liquidación Provisional a efectos de completar el expediente, la Sala refiere la doctrina uniforme de la misma, y manifiesta que solamente cabe en circunstancias excepcionales, las cuales no concurren en el presente caso.

• **Auto n.º 17/2017. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988 n.º 43/17, Actuaciones Previas n.º 81/17. Ramo: Sector Público Autonómico (Generalitat de Cataluña), CATALUÑA. Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.**

Resumen de doctrina: La Sala de Justicia desestima los recursos del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, interpuestos contra el Acta de Liquidación Provisional y la Providencia de requerimiento de pago, depósito o afianzamiento, así como la solicitud de suspensión formulada.

Tras exponer las conclusiones del Acta de Liquidación Provisional recurrida (en la que se establecieron presuntas responsabilidades contables «por hechos derivados de la salida de determinados fondos del Erario de la Generalidad de Cataluña destinados a afrontar los gastos para la consulta o proceso de participación ciudadana, llevada a cabo el día 9 de noviembre de 2014») así como el contenido de la Providencia de requerimiento, recoge la Sala la fundamentación jurídica aplicable, determinante de la desestimación de los recursos.

Con carácter previo clarifica las fases procesales que conducen al enjuiciamiento de las acciones de responsabilidad contable por alcance y añade que el único recurso posible en la fase instructora es el del artículo 48 de la Ley 7/88, cuyos motivos de interposición no pueden ser otros que los establecidos por ley: que no se accediera a completar las diligencias con los extremos que los comparecidos señalaran o que se causare indefensión.

Aborda la resolución de los recursos señalando, de forma general, que ninguno de los recurrentes funda sus pretensiones estrictamente en la denegación de diligencias, sino en irregularidades de procedimiento cometidas, a su entender, en fase de Diligencias Preliminares y de Actuaciones Previas, generadoras de indefensión. Recoge la Sala el concepto de indefensión con relevancia constitucional y, dada la peculiar postura procesal de los Abogados de la Generalidad, el análisis de los argumentos de su recurso se trata de forma específica:

1) Rechaza, en primer lugar, la existencia de indefensión o de vulneración del artículo 24 de la Constitución Española, basada en la falta de notificación o participación en las Diligencias Preliminares.

2) Frente a la alegación de falta de legitimación activa del Abogado del Estado, que los recurrentes consideran determinante de una irregularidad procedimental, recuerda la Sala los motivos del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, sin que esta alegación de una excepción procesal encaje en los mismos.

3) Rechaza también la alegación que considera irregular la admisión, como parte, de los actores públicos, ex artículo 56 de la Ley 7/88, habiéndose resuelto ya la cuestión en fase de Diligencias Preliminares.

4) Descarta también la existencia de supuestas irregularidades en la tramitación de las Actuaciones Previas merecedoras de nulidad de lo actuado, por haberse adoptado la resolución de la Delegada Instructora sin la documentación completa requerida a la Generalidad, precisando la Sala que dicha documentación no fue solicitada por los recurrentes y que, además, devino menos relevante al remitirse la documentación necesaria por otros órganos jurisdiccionales cuya colaboración fue instada por la Instructora.

5) Rechaza las alegaciones de celeridad excesiva en el desarrollo de las distintas fases preparatorias (en concreto en ciertos actos de notificación y comunicación) recordando la Sala que el artículo 24 CE consagra el derecho a «un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías», y que a ello se une la funcionalidad sumaria otorgada a las actividades preparatorias de los procedimientos jurisdiccionales contables. Rebate los argumentos referidos a la aplicabilidad del artículo 128 de la LJCA (considerando el recurrente que dicha norma referida a la habilitación de días inhábiles no contempla casos de habilitación del mes de agosto) en lugar del 131 de la LEC, repasando la Sala las normas de supletoriedad normativa en materia contable y considerando que no es posible aplicar dicho artículo 128 LJCA para resolver un recurso de reposición en fase de Diligencias Preliminares, y añade que respecto a las Actuaciones Previas la regla general es que el mes de agosto es hábil, por lo que se descarta la existencia de irregularidad procedimental alguna.

6) Rechaza la existencia de indefensión por falta de respuesta en el Acta de Liquidación Provisional a las alegaciones formuladas en su escrito de septiembre de 2017, indicando la Sala que en el Acta se recoge el análisis pormenorizado de las mismas, habiendo motivado la Instructora su resolución, y siendo dicha motivación conforme con la doctrina jurisprudencial al respecto.

7) Desestima igualmente otras alegaciones aducidas por los Abogados de la Generalidad, a propósito de la deficiente aplicación a la fase de Actuaciones Previas de los plazos para audiencia y puesta de manifiesto de documentación, apelando a los artículos 33 y 44 de la Ley 7/88, pues entiende la Sala que no cabe trasladar a esta fase previsiones pensadas para el desarrollo de la función de fiscalización, teniendo en cuenta, además, que el artículo 47 de la Ley 7/88 contiene el régimen de plazos de esta fase. Por otra parte, la Sala manifiesta su extrañeza ante la

inclusión en este recurso de la interposición de un recurso de alzada contra la falta de notificación del Acuerdo de la Comisión de Gobierno, por el que se designó a la Delegada Instructora. Se desestiman las restantes alegaciones de los Abogados de la Generalidad, referidas a la no concurrencia de los elementos configuradores de la responsabilidad contable, recordando la Sala que este recurso no se articula para analizar discrepancias jurídicas y fácticas de fondo.

Se constata, pues, que no concurre irregularidad legal alguna en el desarrollo de la tramitación ante este órgano jurisdiccional contable, con respeto de las garantías procesales para todas las partes intervinientes.

Aborda finalmente la petición de suspensión de la Providencia de requerimiento de pago, depósito o afianzamiento, teniendo en cuenta la Sala que dicho requerimiento y el embargo preventivo en fase de Actuaciones Previas tienen su propio régimen jurídico (47.1 f) y g) de la Ley 7/88), y que la interposición de este recurso no tiene carácter suspensivo, salvo circunstancias excepcionales, que no concurren en este caso.

• **Auto n.º 18/2017. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988 n.º 37/17, Actuaciones Previas n.º 27/17. Ramo: Sector Público Local (Ayto. de), LLEIDA. Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.**

Resumen de doctrina: Desestima la Sala de Justicia el recurso interpuesto contra la Liquidación Provisional y la Providencia de requerimiento de pago dictadas en las Actuaciones Previas, rebatiendo las alegaciones formuladas por el recurrente y comenzando por recordar la naturaleza jurídica del recurso formulado al amparo del artículo 48.1 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

Y es que se trata de un recurso especial y sumario por razón de la materia que no persigue un conocimiento de los hechos objeto de debate en una segunda instancia jurisdiccional, sino que lo que la Ley pretende es ofrecer un mecanismo de revisión a los intervinientes en las Actuaciones Previas de cuantas resoluciones puedan limitar sus posibilidades de defensa.

En atención a lo anterior, desestima la Sala las pretensiones del recurrente relativas a que se extienda la responsabilidad contable de forma solidaria a todos y cada uno de los miembros de la Junta

de Gobierno Local del Ayuntamiento, así como a la actual Secretaria de la Corporación, toda vez que se trata de cuestiones atinentes al fondo del asunto. Y en el mismo sentido se manifiesta en relación con los motivos de recurso relativos a «errores materiales» y a «errores aritméticos», puesto que se trata de argumentos sobre el fondo de la cuestión debatida que exceden los estrictos límites del recurso del artículo 48.1 de la LFTCu, a saber, que se hayan denegado indebidamente diligencias de averiguación o que se haya ocasionado indefensión. Todo ello conduce a la Sala a denegar, asimismo, la suspensión del requerimiento de pago efectuado.

Desestima la Sala, igualmente, la alegación relativa a la concurrencia de una causa de indefensión. El recurrente considera que se le debió conceder la posibilidad de intervenir en las actuaciones desde su comienzo para posibilitar la recusación de los órganos de instrucción y un adecuado conocimiento de los hechos. La Sala concluye, sin embargo, que es precisamente la citación a la Liquidación Provisional el primer trámite del procedimiento en el que procede dar audiencia, habiéndose ajustado el órgano instructor en todo momento a los requisitos contenidos en la LFTCu, en la ordenación y desarrollo de las Actuaciones Previas.

3. FISCALIZACIONES

- **CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA RESOLUCIÓN** de 12 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe Anual de fiscalización de la Comunidad Autónoma de La Rioja, ejercicio 2014. (BOE n.º 210, de 1 de septiembre de 2017)
- **RESOLUCIÓN** de 26 de septiembre de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la actividad de Ingeniería y Economía del Transporte, SA, como medio propio y servicio técnico y como empresa asociada en el marco de la normativa de contratación aplicable a las empresas estatales (Real Decreto Legislativo 3/2011 y Ley 31/2007). (BOE n.º 284, de 22 de noviembre de 2017)
- **RESOLUCIÓN** de 26 de septiembre de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la actividad crediticia del Instituto de Crédito Oficial (ICO) en 2008. (BOE n.º 284, de 22 de noviembre de 2017)

- RESOLUCIÓN de 26 de septiembre de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Compañía Española de Reafianzamiento, SA, ejercicio 2009. (BOE n.º 284, de 22 de noviembre de 2017)
- RESOLUCIÓN de 26 de septiembre de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Compañía Española de Seguros de Crédito a la Exportación, SA, en relación con la gestión de los riesgos asegurados por cuenta del Estado, ejercicio 2009. (BOE n.º 284, de 22 de noviembre de 2017)
- RESOLUCIÓN de 26 de septiembre de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Compañía Española de Financiación del Desarrollo, Cofides, SA, ejercicios 2012 y 2013. (BOE n.º 284, de 22 de noviembre de 2017)
- RESOLUCIÓN de 26 de septiembre de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de las ayudas, subvenciones, avales, préstamos, contratos, convenios o cualquier otra fórmula de apoyo económico, otorgadas por parte de las distintas administraciones públicas a la empresa EPSILON EUSKADI, SL y a la Asociación de Investigación Tecnológica y Aerodinámica EPSILON EUSKADI, así como al proyecto HIRIKO, las asociaciones AFYPAIDA y DENOKINN, y al resto de empresas relacionadas con el citado proyecto. (BOE n.º 284, de 22 de noviembre de 2017)
- RESOLUCIÓN de 26 de septiembre de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de las operaciones patrimoniales y de constitución de Aena-Aeropuertos, SA. (BOE n.º 284, de 22 de noviembre de 2017)
- RESOLUCIÓN de 26 de septiembre 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 inversiones efectuadas por FEVE en el periodo 2005-2012. (BOE n.º 284, de 22 de noviembre de 2017)
- RESOLUCIÓN de 26 de septiembre de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización del conjunto de la acti-

vidad de las entidades públicas empresariales y empresas estatales no financieras mediante las que se conceden ayudas o subvenciones a las empresas privadas, durante los ejercicios 2005-2011. (BOE n.º 284, de 22 de noviembre de 2017)

- RESOLUCIÓN de 26 de septiembre de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización del Instituto de Comercio Exterior y sus relaciones con las Oficinas Comerciales y con las Direcciones Regionales y Territoriales, ejercicios 2005 a 2009. (BOE n.º 284, de 22 de noviembre de 2017)

- RESOLUCIÓN de 26 de septiembre de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la imputación por la Entidad «Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea» (AENA) a cada uno de los Aeropuertos de los Ingresos, Gastos e Inversiones correspondientes a la Actividad Aeroportuaria, en los ejercicios 2009 y 2010. (BOE n.º 285, de 23 de noviembre de 2017)

- RESOLUCIÓN de 26 de septiembre de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de las relaciones económico-financieras existentes entre la entidad pública empresarial Renfe-Operadora y la Administración General del Estado, ejercicios 2011 y 2012. (BOE n.º 285, de 23 de noviembre de 2017)

- RESOLUCIÓN de 26 de septiembre de 2017, 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 Sociedad Estatal de Infraestructuras del Transporte Terrestre, SA, en el periodo 2012-2014. (BOE n.º 299, de 9 de diciembre de 2017)

- RESOLUCIÓN de 26 de septiembre de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la entidad pública empresarial Red.es y de su filial Instituto Nacional de Tecnologías de la Comunicación, SA, ejercicio 2010. (BOE n.º 299, de 9 de diciembre de 2017)

- RESOLUCIÓN de 26 de septiembre de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la gestión y el control

de los avales concedidos por la Administración General del Estado, ejercicios 2008-2013. (BOE n.º 299, de 9 de diciembre de 2017)

- RESOLUCIÓN de 26 de septiembre de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de los avales, garantías y otros compromisos otorgados por las entidades del sector público empresarial estatal vigentes durante los ejercicios 2012 a 2014. (BOE n.º 299, de 9 de diciembre de 2017)

- RESOLUCIÓN de 26 de septiembre de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de los gastos comprendidos en los programas y/o transferencias corrientes y de capital relacionadas con el apoyo a la internalización y atracción de inversiones extranjeras realizadas por las comunidades autónomas o las entidades y sociedades públicas dependientes de ellas, y los programas de ayudas a las empresas vinculadas a dichos programas y transferencias. (BOE n.º 299, de 9 de diciembre de 2017)

- RESOLUCIÓN de 26 de septiembre de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de los principales contratos celebrados por ADIF en la construcción de la línea de alta velocidad Barcelona-Frontera francesa. (BOE n.º 299, de 9 de diciembre de 2017)

- RESOLUCIÓN de 26 de septiembre de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización del desarrollo, mantenimiento y gestión del Tranvía de Parla. (BOE n.º 299, de 9 de diciembre de 2017)

- RESOLUCIÓN de 26 de septiembre de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización del desarrollo, mantenimiento y gestión del tranvía de Zaragoza. (BOE n.º 299, de 9 de diciembre de 2017)

- RESOLUCIÓN de 26 de septiembre de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización del Fondo de Adquisición de Activos Financieros. (BOE n.º 299, de 9 de diciembre de 2017)

- RESOLUCIÓN de 26 de septiembre de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización del Fondo para la Promoción del Desarrollo, ejercicios 2012 y 2013. (BOE n.º 299, de 9 de diciembre de 2017)
- RESOLUCIÓN de 26 de septiembre de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con la Nota sobre el Fondo para aseguramiento colectivo de los cooperantes. (BOE n.º 299, de 9 de diciembre de 2017)

DOCUMENTACIÓN, NOTAS Y COMUNICACIONES

Una perspectiva constitucional del control del gasto público^(*)

Álvaro Rodríguez Bereijo

Conferencia Inaugural. Jornadas de la Asociación de Letrados del Tribunal de Cuentas

Palacio del Senado, viernes 26 de mayo de 2017

«Todos sabemos que en todos los países donde los diputados de la nación no defienden el uso del dinero del pueblo, resulta fácil contar con él para cualquier tipo de gasto»

[Mme. de STÄEL, «Consideraciones sobre los principales acontecimientos de la Revolución francesa», 1818]

ÍNDICE

1. Introducción.—2. El marco constitucional del gasto público.—3. Control del gasto público, Estado social y Estado Autonómico.—4. Control del gasto público y el problema de los límites al contenido prestacional de los derechos constitucionales.—5. Conclusión.

1. INTRODUCCIÓN

El control del gasto público, del uso o empleo que se da al dinero de los contribuyentes, es una tarea crucial en el Estado social y democrático de Derecho. El despilfarro o la mala asignación de los recursos públicos, siempre escasos y susceptibles de empleos alternativos,

^(*) Las ideas aquí expuestas se desarrollan con amplitud en mi libro, de reciente publicación, RÓDRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro *«La Constitución fiscal de España»*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2015, 360 págs.

compromete el cumplimiento de sus fines; lo que demanda una gestión responsable de los mismos. Todos los preceptos constitucionales sobre el gasto público están enderezados a esta finalidad de control.

Pero el volumen y peso que el gasto público ha adquirido en el Estado social demanda también poner la atención en *su tendencia expansiva* como consecuencia de las funciones que la Constitución asigna al Estado.

Si el fin que justifica los impuestos es la contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos, la legitimidad de la función distributiva del impuesto exige, por propia lógica, atender no únicamente al reparto igual de la carga tributaria, sino también y de manera principal, a la distribución del gasto público mediante los Presupuestos tanto del Estado como de las Administraciones territoriales y al control cuidadoso sobre cada uno de los actos de disposición de los fondos públicos que en ellos se consignan.

El dinero, como medio de pago, tiene siempre, ya de por sí, un lado abstracto, casi metafísico. Ese grado de abstracción se acrecienta cuando se trata del dinero que afluye a las arcas del Tesoro público. El dinero de los impuestos que pagan los ciudadanos parece revestirse de un grado mayor de abstracción al afluir a la caja del Estado, «puesto que llega allí formando una masa líquida en estado de pura disponibilidad polivalente que lo convierte a la vez en dinero de nadie y de cualquiera; un medio ideal de subvención, privilegio y soborno de la clientela de partido (el *«dinero sin atributos»*)», para decirlo con las palabras del filósofo Peter SLOTERDIJK¹. No en vano una Ministra del Gobierno de España, hace unos años, ha podido decir sin sonrojo que *«el dinero público no es de nadie»*. Ese fenómeno acaso explique el más bien escaso interés que, en general, ha despertado siempre en nuestros ciudadanos el empleo que se da al dinero público y al uso que se hace de los bienes y servicios que con él se financian.

2. EL MARCO CONSTITUCIONAL DEL GASTO PÚBLICO

La Constitución dedica al gasto público cuatro preceptos, el primero, el **art. 31.2**, ubicado en la parte dogmática, entre los «derechos y deberes de los ciudadanos» de la Sección 2.^a del Capítulo II

¹ SLOTERDIJK, Peter *«Fiscalidad voluntaria y responsabilidad ciudadana. Aportaciones a un debate filosófico sobre una nueva fundamentación democrática de los impuestos»*, trad. esp. Ed. Siruela, Madrid, 2014, pág. 59.

del Título I de los Derechos y Deberes Fundamentales, y los tres restantes, **art. 134, 135 y 136**, en la parte orgánica en el Título VII dedicado a la «Economía y Hacienda». De estos preceptos me interesa detenerme especialmente en el Art. 31.2 C.E. que, tras referirse en el párrafo 1.^o a los principios constitucionales de justicia tributaria, enuncia los principios constitucionales del gasto público en una de las innovaciones más interesantes de nuestra Constitución. Sin parangón en el Derecho constitucional de nuestro entorno europeo².

Para explicar el sentido de este precepto es importante subrayar su ubicación sistemática dentro del Título I, «De los Derechos y Deberes fundamentales», Capítulo II, «Derechos y Libertades», Sección 2^a, «*De los Derechos y Deberes de los ciudadanos*», donde se condensan los principios, tanto formales como materiales, de la imposición. Esta circunstancia y el hecho de que los principios rectores del gasto público no se hayan incluido dentro del Título VII dedicado a la «Economía y Hacienda» es significativa del propósito de consagrar constitucionalmente la consideración unitaria del fenómeno financiero como un proceso de conexión o interdependencia entre los ingresos y gastos públicos.

El precepto contiene dos determinaciones normativas distintas:

— *«el gasto público realizará una asignación equitativa del gasto público»*: un mandato de justicia en la asignación del gasto público que ha de entenderse en conexión con el art. 9.2 CE (la promoción de la igualdad real y efectiva) y sobre todo con los derechos económicos y sociales que se proclaman (eso sí, conviene advertirlo, bajo la forma de *«principios rectores de la política económica y social»*, con las consecuencias lógicas que se derivan de su naturaleza normativa «principal» y programática) en el Capítulo III del Título I, dentro de una concepción redistributiva de la Hacienda pública acorde con los fines constitucionales del Estado social y democrático de Derecho. Es un mandato frente a aque-

² Incorporado en las Cortes Constituyentes merced a una enmienda del entonces Senador por designación del Rey Prof. Enrique FUENTES QUINTANA, inspirada en la propuesta de un trabajo mío, RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro «Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución», en *«Estudios sobre el Proyecto de Constitución»*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978, págs. 345-361, cfr. César ALBIÑANA GARCÍA - QUINTANA, «Principios constitucionales del sistema presupuestario», en *«Estudios sobre la Constitución española. Homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría»*, tomo V, Ed. Civitas, Madrid, 1991, pág. 4204.

llas leyes o normas (generalmente presupuestarias o de gastos) claramente arbitrarias o irracionales o que de manera manifiesta contradigan o vulneren sus mandatos (la «interdicción del gasto inicuo», como ha dicho GARCÍA AÑOVEROS).

— «*su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía*»: son los principios económico-financieros de buena gestión del gasto público. Una proyección de racionalidad práctica, correctiva de la programación irresponsable del gasto público a que podría conducir la simple aplicación mecánica y activista del principio de asignación equitativa en razón exclusivamente a los objetivos igualitarios implícitos en el mismo. Asignación equitativa que se ve así ceñida dentro de los límites no sólo de *lo financieramente posible*, sino también de *lo económicamente viable*.

Hay que subrayar la *relación hermenéutica* entre los dos principios contenidos en el artículo 31.2 C.E.

Se matizan, pues, los postulados de la justicia según los criterios de la economía. Una medida de contrapeso y de equilibrio entre ambas exigencias o mandatos constitucionales, pues los principios constitucionales no son absolutos y deben cohonestarse con otros principios, bienes o valores en juego, también constitucionalmente reconocidos, como son, entre otros, la economía de mercado y la defensa de la productividad, la distribución de la renta regional y personal más equitativa (art. 38 C.E.), la promoción de las condiciones favorables para el progreso social y económico (art. 40 C.E.), la estabilidad presupuestaria (art. 135).

La relación supuestamente ancilar que algunos (L. Cazorla Prieto) han querido ver en los criterios de eficiencia y economía del gasto respecto del principio de justicia material, como si se tratase de un principio de menor rango o jerarquía, se nos presenta así, bajo otra perspectiva, más ajustada, creo, a la *ratio legis* del precepto constitucional.

Ambos contenidos o determinaciones operan en momentos distintos de la dinámica del gasto público, que no tiene a la Ley de Presupuestos Generales del Estado, al legislador presupuestario, como único y exclusivo destinatario sino también a la Administración. La Ley de Presupuestos se ha convertido en gran medida en una ley adjetiva, procesal por así decir, del gasto público dirigida a poner en acción las normas o actos sustantivos (a menudo extra-presupuestarias) que crean u originan el gasto público.

La Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera de 2012 dictada en desarrollo del **art. 135** de la Constitución, además de establecer límites explícitos al déficit y al endeudamiento públicos, contempla en su art. 17 el «*principio de eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos*» (eficacia, eficiencia y economía) a cuyo fin se aplicarán políticas de racionalización del gasto y de mejora de la gestión del sector público. En virtud de este principio la Ley Orgánica establece que las disposiciones normativas (legales y reglamentarias) así como los actos administrativos, contratos, convenios de colaboración y cualquier otra actuación de *todas* las Administraciones públicas que afecte a los gastos o ingresos públicos presentes o futuros «*deberán* valorar sus repercusiones y efectos y *supeditarse de forma estricta* al cumplimiento de las exigencias de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera».

La virtualidad del principio constitucional de «*eficiencia y economía*» del gasto público se proyecta también sobre el ejercicio de la función de control externo de la actividad financiera del Estado (Parlamento y Tribunal de Cuentas). Y a estos efectos es irrelevante que haya desaparecido del texto del precepto la mención expresa del término «control» que sí figuraba, en cambio, junto a la programación y ejecución en el texto definitivo elaborado por la Comisión Constitucional del Senado. Porque, a fin de cuentas, el control se ejerce siempre, a través de sus diferentes modalidades, sobre el gasto público tal y como ha sido ejecutado y éste, a su vez, lo es de conformidad con la programación que al mismo le ha dado la Ley de Presupuestos. El mandato vinculante de este precepto abarca, pues, todo el ciclo presupuestario de la elaboración, aprobación, ejecución y control del Presupuesto de gastos. Pero su operatividad se manifiesta de manera decisiva en dos momentos de la actividad financiera:

— el de *elaboración del Presupuesto*, cuya estructura y técnicas de programación han de ajustarse a los criterios constitucionales enunciados. El Presupuesto por Programas y por Objetivos ha de establecer definiciones suficientemente claras y concretas de los objetivos perseguidos que permitan comprobar y medir el grado de realización de los mismos e incluir indicadores económicos de objetivos que hagan posible un análisis de los costes de los servicios realizados.

— el del *control de la ejecución presupuestaria*, estimulando una ampliación de las funciones y técnicas de control interno o ex-

terno tradicionales, de legalidad y de regularidad financiera y contable —imprescindibles en un Estado de Derecho y que es preciso mantener— hacia modalidades de control de eficiencia (análisis coste-beneficio y análisis coste-eficacia) y control operativo o de gestión que permitan verificar si el empleo de los recursos públicos se ha ejercido de la forma más productiva y al menor coste posible y si con dicha gestión económico-financiera se han alcanzado los objetivos previstos.

El mandato de «*asignación equitativa de los recursos públicos*», vinculado, como hemos dicho, a la realización de los fines del Estado social y democrático de Derecho reconocidos constitucionalmente, se refiere al primero de los momentos; mientras que el mandato de «*eficiencia y economía*» de la programación y ejecución del gasto se refiere al segundo.

El riesgo, o más bien el desafío que plantea el precepto del art. 31.2 CE a las instituciones y órganos de control del Estado, es determinar hasta dónde alcanza la fuerza vinculante del Derecho que emana de la Constitución frente a la cruda realidad de la «naturaleza de las cosas» (aquello en virtud de lo cual éstas son lo que son y se comportan tal como son) y a los límites de las demandas del Estado social que se proclama en el art. 1.º CE. Dadas las evidentes dificultades de su aplicación y control jurisdiccionales por los Tribunales de Justicia (incluido el TC) y también para el Tribunal de Cuentas para fijar *la concreta medida* en que el legislador decide en cada caso realizar los derechos económicos y sociales de prestación enunciados como normas programáticas («*principios rectores de la política social y económica*») en el capítulo III de la Constitución. Como ya se ha dejado dicho en la doctrina (I. DE OTTO, J. JIMÉNEZ CAMPO)³ «ninguna norma de ley puede ser juzgada con arreglo a su grado de consecución o de los objetivos fijados en una norma programática. Tales objetivos, como dice el art. 53.3 CE deben informar la función legislativa, pero esta exigencia carece de sanción jurídica. El compromiso [y el control] que establecen para el legislador estas normas programáticas es, pues, de carácter político».

Y acaso sea significativo de estas dificultades el hecho de que —si exceptuamos la **STC 86/1985** sobre las ayudas a los centros docentes a que se refiere el art. 27.9 C.E., en la cual la apelación

³ Cfr. DE OTTO, Ignacio «*Derecho Constitucional. Sistema de Fuentes*», Ed. Ariel, Barcelona, 1987, pág. 48; JIMÉNEZ CAMPO, Javier «*Derechos Fundamentales. Concepto y garantías*», Ed. Trotta, Madrid, 1999, pág.129-130.

por parte del TC a «los principios orientadores del gasto público» del 31.2 C.E. «como vinculación positiva» de los poderes públicos forma parte de la *ratio decidendi* de la sentencia, para denegar la pretensión del recurrente en amparo de que las ayudas debían ser iguales para todos y cada uno de los centros docentes y por el solo hecho de serlo— el Tribunal Constitucional no haya sido llamado, hasta ahora, a pronunciarse sobre el art. 31.2 C.E. invocado *directamente* como fundamento de una demanda de inconstitucionalidad (recurso o cuestión), limitándose a menudo a menciones *obiter dicta*, más o menos retóricas, de este principio constitucional.

Las políticas de ajuste presupuestario para hacer frente a la crisis económica y financiera han puesto a prueba los mandatos constitucionales del **art. 31.2** C.E. No han faltado voces que denunciaran —no sin razón— que los postulados de «una equitativa asignación de los gastos públicos», íntimamente vinculados a la efectiva realización de los fines del Estado social de Derecho, han cedido ante las exigencias de la estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad financiera, ahora constitucionalmente reforzados con la reforma del **art. 135** C.E.

Será ardua tarea el que dicho precepto constitucional, por su difícil justiciabilidad, pueda alzarse como una norma jurídica eficaz de control jurisdiccional del poder financiero del Estado, con el riesgo de quedar relegado a lo que podría ser *el horizonte utópico de la Constitución fiscal* o, en frase de H.J. PAPIER, «*la fábrica de los sueños del Derecho Público*».

3. CONTROL DEL GASTO PÚBLICO, ESTADO SOCIAL Y ESTADO AUTONÓMICO

La depresión/crisis de la economía y la consiguiente crisis fiscal del Estado, con la incapacidad del sistema tributario para allegar recursos suficientes para cubrir las necesidades de financiación de nuestra Hacienda pública, están poniendo en cuestión no sólo la sostenibilidad financiera del Estado en su compleja estructura descentralizada (el Estado de las Autonomías), sino también las aspiraciones normativas de nuestro modelo constitucional de Estado social y democrático de Derecho.

El Estado social adopta en nuestros días la forma de «*Estado fiscal*», en el sentido de que necesita detraer coactivamente recursos privados para realizarse como tal y cumplir los fines que constitucionalmente tiene asignados. Desde el punto de vista constitucional

el individuo no es únicamente titular de derechos frente al Estado; en la medida en que se inserta en una comunidad política organizada asume —como ciudadano— *deberes* respecto del funcionamiento del Estado. Y entre ellos el primero y básico, pues de él depende la subsistencia del propio Estado, es el *deber fiscal* de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sin otros límites que los que la Constitución establece respecto de la igualdad y legitimidad de la imposición en el art. 31. 1 y 3 CE.

Los ciudadanos demandan al Estado, simultáneamente, menos impuestos y cada vez mayores servicios y prestaciones. Ello explica que los Estados tiendan a buscar la salida a menos ingresos y a un mayor gasto en el *endeudamiento público*, que financie las tareas del presente mediante crédito, que las generaciones futuras habrán de devolver con intereses más los intereses de los intereses.

La raíz del endeudamiento público es *el círculo vicioso de la crisis fiscal del Estado*, es decir la brecha estructural derivada de la tendencia de los gastos públicos a crecer más rápidamente que los medios necesarios para financiarlos. En ese contexto, «la elasticidad ilimitada del concepto de Estado social resulta especialmente peligrosa cuando la cultura de nuestros días tiende a convertir las apencias en necesidades, las necesidades en derechos y, en consecuencia, los derechos en créditos frente a los poderes públicos» (HERRERO DE MIÑÓN)⁴.

Sólo la estabilidad y buen funcionamiento de la economía proporciona los necesarios presupuestos para el cumplimiento de las tareas sociales. Existe un límite en la capacidad financiera del Estado a las demandas de prestaciones sociales que el Estado social de Derecho reconoce, sujetas a *lo financieramente posible*. Y el Tribunal Constitucional debe valorar —y de hecho valora— esta circunstancia al enjuiciar las decisiones del legislador en materia de derechos sociales dentro del mandato constitucional de equilibrio de las cuentas públicas y la estabilidad presupuestaria a que responden los límites al déficit estructural y al endeudamiento del Estado y de las Administraciones públicas establecidos en la reciente reforma constitucional del **art. 135** C.E (vid. entre otras, **STC 77/1985** sobre ayudas a centros docentes; **SSTC 65/1987** y **127/1987** sobre modificación por Ley de Presupuestos de prestaciones complementarias de Mutualidades

⁴ Cfr. HERRERO DE MIÑÓN, Miguel «Unión Europea vs. Estado social», en *Anales de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas*, año LXV- Núm. 90. Curso Académico 2012-2013, pág. 391.

de Previsión del sistema de S.S.; **STC 134/1987**, sobre fijación de un límite máximo a las pensiones de jubilación de la S.S.; **STC 126/1994**, sobre los límites financieros a las prestaciones de la S.S.; o la reciente **STC 49/2015** sobre el Decreto-ley que deja sin efecto la actualización de las pensiones a la variación del IPC).

Los problemas del gasto público —su presupuestación, gestión y control— a menudo son olvidados por hacendistas y políticos, con una visión asimétrica, esquizofrénica, del fenómeno financiero en sus dos brazos del ingreso y del gasto. Lo que puede conducir a una visión de las finanzas públicas donde la Hacienda destruya con la mano del gasto público lo que ha podido edificar trabajosamente con la mano de los ingresos (incluso mediante el endeudamiento público). Porque en contra de la percepción tan común respecto de los bienes públicos, en la Hacienda pública, sea por el lado de los ingresos como por el lado de los gastos, son *juegos de suma cero* el beneficio o ventaja de uno otro lo paga. No hay bienes y servicios públicos gratuitos o sin coste; la malversación o el despilfarro del gasto público, lo mismo que el fraude fiscal, se traduce siempre para los ciudadanos en nuevos o mayores impuestos o en un mayor endeudamiento público. El reproche de mala gestión o mal aprovechamiento de los recursos financieros escasos, que merecidamente podría dirigirse a muchos de nuestros gobernantes o dirigentes políticos, tiene escaso relieve en el debate político partidario, ahogado, como está, por el discurso de los benéficos frutos que siempre se atribuyen al gasto público del Estado social.

A todo ello hay que añadir la falta de correspondencia (esquizofrenia más que asimetría) entre las responsabilidades de gasto y las responsabilidades de ingreso de las Comunidades Autónomas.

Es sabido que una Administración —como es la Autonómica— a la que se encomienda la decisión de gastar los recursos públicos, pero no de recaudarlos, propende más fácilmente a la expansión incontenida del gasto público, a su mala asignación o al despilfarro, tomando a su cargo, por razones políticas o electorales, compromisos o demandas sociales de prestación de bienes y servicios públicos que luego resulta incapaz de financiar y cumplir. Tendiendo, por consiguiente, a desplazar su cobertura sobre aquel nivel de gobierno (el Estado) en que residen las fuentes principales de financiación; creando *ilusiones financieras* e incluso políticas en los ciudadanos al hacerlos menos conscientes del coste de los bienes y servicios públicos que reciben. Tras este efecto de *ilusión fiscal* es más fácil para los gobernantes autonómicos ocultar los defectos de

una mala administración y gestión de los servicios públicos y del aumento del gasto público que ello provoca, al ser financiados en su mayor parte con recursos (*transferencias desde el Estado*) que sus contribuyentes (y también electores) ni ven, ni pagan *directamente* a su Comunidad Autónoma.

Nuestras Haciendas territoriales se han concebido desde sus comienzos, de manera un tanto esquizofrénica, como *Haciendas de gasto*, con muy escasa o nula corresponsabilidad fiscal. Esto es, Haciendas *asimétricas* en las dos funciones esenciales que debe cumplir toda Hacienda pública para responder con sus ingresos del volumen de gasto que decide. Y el Presupuesto del Estado se ha convertido, así, en una enorme caja de distribución o reparto de recursos financieros a las Haciendas territoriales. Lo que unido al proceso de asunción de competencias en los Estatutos de Autonomía según el principio de que *todos hacen de todo*, sin que haya en la Constitución un deslinde claro de *quién hace qué*, ha determinado que las necesidades de financiación de las Administraciones territoriales fueran crecientes y su participación en el volumen total del gasto público, también.

Las rúbricas del gasto público prioritarias, por su cuantía y peso en el conjunto de las Cuentas públicas, son: el servicio de la Deuda pública, las Pensiones y Prestaciones por Desempleo, Sanidad y Educación. Las dos primeras corresponden al Estado y las dos siguientes a las Comunidades Autónomas. El Estado gestiona aproximadamente en torno al 51% del gasto público total, las CC. AA. el 36% y las Corporaciones locales el 13% (frente a Alemania, p.ej., donde el Estado gestiona/controla el 63% del gasto, y los «*Länder*» el 20%). Estas cifras ilustran muy bien el nivel de descentralización política y financiera de nuestro Estado Autonómico.

Uno de los graves problemas del Estado Autonómico es el desajuste o desequilibrio entre las competencias transferidas o asumidas por las CC.AA. en sus Estatutos (educación, sanidad, servicios sociales y asistenciales, sistema nacional de ayuda a la dependencia, que absorben alrededor del 90% del gasto total de sus Presupuestos) y los medios de financiación disponibles para su cobertura. En consecuencia, el gasto público de las CC.AA. ha crecido *más y a mayor velocidad* que el gasto del Estado y con escasa correspondencia con las oscilaciones del ciclo económico. Lo que ha estimulado que la demanda/necesidad de financiación por parte de las CC.AA., haya sido incesante. Constituyendo, así, uno de los factores determinantes del imparable aumento del déficit público y de la dificultad para su contención de acuerdo con los objetivos impuestos por la Unión Europea.

La descentralización de la actividad financiera consiguiente a la descentralización política del Estado Autonómico; el creciente vaciamiento de los Presupuestos Generales del Estado —convertidos cada vez más en una enorme caja de distribución global de fondos públicos para la financiación de las Administraciones territoriales—; la dificultad para consolidar verdaderamente las cuentas de todas las Administraciones públicas; las reticencias e incluso resistencias políticas de las CC.AA. a los controles estatales y a todo programa de trabajo basado en el interés común (el «interés general de España» a que se refiere la Constitución) son todos ellos factores que no han contribuido a fortalecer las funciones que al Tribunal de Cuentas encomienda el Art. 136 de la Constitución. Pese a que realmente su papel es ahora, si cabe, más importante para el buen gobierno de un Estado tan fuertemente descentralizado como es el Estado Autonómico. Descentralizado, eso sí, asimétricamente más por el lado del gasto que en el de los ingresos públicos; así como para el control eficaz del cumplimiento de los compromisos económico-financieros derivados de nuestra pertenencia a la Unión Europea y Monetaria. La creación de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF) en cumplimiento de la normativa comunitaria, (subrayándose el carácter independiente del nuevo órgano) no ha contribuido tampoco a fortalecer la imagen y la función del Tribunal de Cuentas.

4. CONTROL DEL GASTO PÚBLICO Y EL PROBLEMA DEL LÍMITE AL CONTENIDO PRESTACIONAL DE LOS DERECHOS CONSTITUCIONALES

En este contexto de crisis económica y financiera y de ajuste presupuestario impuesto tanto por las nuevas normas constitucionales [art. 135 CE y L.O. de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera de 2012] como por las del Derecho comunitario [Pacto de Estabilidad y Crecimiento de 1997 y sus normas de desarrollo (el llamado *Six Pack*) de 2011; Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (art. 126), de 2007; Protocolo 12 (art. 1º) sobre procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo anejo al TFUE, de 2008; Tratado constitutivo del Mecanismo Europeo de Estabilidad, de 2012; Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria, de 2012] se ha producido tanto en España como en otros países europeos un fuerte debate en la doctrina —con una clara proyección tanto en la política como en el Derecho constitucional— avanzándose ciertas interpretaciones de la Constitución con el propósito de garantizar

(*blindar*, como ahora se dice) los derechos sociales, que son consustanciales al Estado social de Derecho, frente a las políticas presupuestarias restrictivas del gasto público. Interpretaciones que, en mi opinión, son forzadas y voluntaristas.

Así, se ha afirmado (J.L. CARRO Y FERNÁNDEZ VALMAYOR, P. SALA SÁNCHEZ, T. DE LA QUADRA-SALCEDO)⁵ que cabe predicar de los derechos económicos y sociales del capítulo III de la Constitución —sean derechos de actividad o de promoción, sean derechos de prestación o resultado— la existencia de «*un contenido esencial*» que no podría ser restringido o degradado, dejándose a la pura discrecionalidad del legislador. Que operaría como garantía y límite en el sentido del art. 53.1 CE y como parámetro de enjuiciamiento en vía jurisdiccional. Tesis encaminada a defender (y mantener) los niveles alcanzados en la prestación de los derechos sociales frente a las políticas de ajuste presupuestario.

Es, sin embargo, una tesis insostenible jurídicamente. Es obvio que de cada concepto de la Constitución, sea derecho, principio, instituto jurídico o mandato al legislador se puede predicar un contenido propio, más o menos definido, despojado o desprovisto del cual desaparecería o no volvería a ser exactamente lo mismo. A eso se le puede denominar, para entendernos, «contenido mínimo o contenido esencial». Pero aquí no se trata de una reflexión ontológica sobre el contenido de los derechos constitucionales y los límites inmanentes a la configuración de los mismos, sino de algo más sencillo, a saber: cómo debe interpretarse el art. 53.1 CE («*sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades*») en tanto límite al legislador en su libertad de configuración cuando incide o afecta (restringe o constriñe) a un derecho

⁵ Cfr. CARRO FERNÁNDEZ-VALMAYOR, José Luis «Derechos fundamentales socio-económicos y prestaciones sociales», en *Derechos Fundamentales y otros estudios en homenaje al Prof. Dr. Lorenzo Martín-Retortillo*, vol. I, Zaragoza, 2008, págs. 373 y ss.; SALA SÁNCHEZ, Pascual «*La garantía constitucional de los derechos económicos y sociales y su efectividad en situaciones de crisis económica*», Discurso de investidura como Doctor «Honoris causa» por la Universidad de Valencia, Universitat de Valencia, 2014, págs. 71-76 y 68-83 y la bibliografía allí citada; DE LA QUADRA-SALCEDO, Tomás «Derecho público tras la crisis económica en el Estado social y democrático: Estado de bienestar y servicios de interés general», en *Crisis y Constitución*, XIX Jornadas de la Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional, CEPyC, Madrid, 2014, págs. 75 y ss. en particular, págs. 117-131. En el mismo sentido el Voto particular discrepante a la reciente STC 49/2015, de 5 de marzo, que legitima constitucionalmente la decisión del Gobierno, mediante Decreto-ley, de no actualizar las pensiones según la variación anual del IPC, que suscriben los magistrados Fernando Valdés Dal-Ré y Luis I. Ortega Álvarez (al que se adhieren los magistrados Adela Asúa y Juan Antonio Xiol).

fundamental consagrado en la Constitución. El límite del *contenido esencial* lo ha ceñido la Constitución a un ámbito bien preciso: *el de los derechos y libertades del capítulo segundo del título primero*. Y dicho límite no puede extenderse por las buenas, forzando las reglas de la hermenéutica jurídica, a otro ámbito distinto, el de los derechos económicos y sociales del capítulo III del título I, reconocidos bajo la rúbrica significativa de «*principios rectores de la política social y económica*» y a los derechos de configuración legal que cabe deducir de ellos. Normas programáticas que no pueden ser objeto de enjuiciamiento jurisdiccional por los Tribunales con arreglo a «su grado de consecución legislativa»; aunque, desde luego, sí objeto de enjuiciamiento político.

La denominada tesis de la «*irreversibilidad de los derechos sociales*», según la cual una vez que ha tenido lugar la configuración legal y reglamentaria del orden económico y social o el desarrollo de los derechos sociales, la cláusula del Estado social de Derecho determinaría su carácter irreversible, al menos en cuanto a su «contenido esencial», no tiene apoyo, ni expreso ni implícito, en la Constitución y choca abiertamente con el valor del pluralismo político que proclama al art. 1.º CE.

Una variante de ella es la tesis de su «*reversibilidad limitada y condicionada*» que se ha abierto camino últimamente en cierta doctrina (P. SALA SÁNCHEZ, T. DE LA QUADRA-SALCEDO) y que se refleja también en cierto modo en el Voto particular discrepante de cuatro magistrados a la reciente **STC 49/2015**, de 5 de marzo⁶ sobre

⁶ A juicio del TC en la reciente **STC 49/2015**, de 5 de marzo, tal disposición «no es, por tanto, una mera remisión a los efectos de que esa Ley [de la S.S. y de Clases Pasivas] habilite la correspondiente partida del gasto presupuestario, sino que supone el reconocimiento al legislador de un margen de discrecionalidad a la hora de concretar la eventual actualización de la revalorización en función de las circunstancias económicas y sociales en cada momento existentes, todo ello con la finalidad de asegurar la suficiencia y solvencia del sistema de Seguridad Social». La cuestión controvertida en este caso (supuesta retroactividad de una norma restrictiva de derechos individuales), es si los preceptos de la legislación sustantiva («*se procederá a la correspondiente actualización de acuerdo con lo que establezca la respectiva Ley de Presupuestos*») constituyen por sí mismos y por sí solos, de forma automática, a favor de los particulares («*se procederá*», «*se abonará*») una obligación económica del Estado perfecta, válidamente contraída en sentido técnico-jurídico (arts. 20 y 21 de la LGP), sin otro condicionamiento que diferir el momento de su ejecución o cumplimiento a la ley de PGE, creando así una situación jurídica consolidada, como se sostiene en el Voto particular discrepante; o, por el contrario, se trata de una mera expectativa de derecho, al ser la propia Ley de Presupuestos en su caso la que, a tenor de lo dispuesto en la legislación sustantiva («*de acuerdo con lo que establezca la Ley de PGE*»), crea y hace nacer una obligación económica del Estado dotándola del correspondiente crédito presupuestario, como afirma la Sentencia.

la constitucionalidad del Decreto-ley 28/2012 que «dejaba sin efecto» la actualización de las pensiones a la variación anual del IPC establecida en la Ley General de la S.S. y la Ley de Clases Pasivas del Estado «*de acuerdo con lo que establezca la respectiva Ley de Presupuestos*». Tesis que, de contrario, viene a proponer una especie de *principio interpretativo restrictivo*, deducido de la cláusula del Estado social de Derecho del art. 1º.1 C.E, de acuerdo con el cual se exigiría del legislador una *motivación reforzada* que justifique, con razones suficientes, el carácter ineludible del alcance y de las condiciones de tal retroceso. En el bien entendido de que no puede considerarse motivación suficiente para adoptar una restricción de un derecho social constitucionalmente reconocido «la apelación genérica a situaciones de crisis o incluso a los principios de sostenibilidad económica y estabilidad presupuestaria también recogidos en la Constitución». Tesis que proyectaría sobre la acción del legislador una suerte de *juicio constitucional de proporcionalidad* [un juicio de ponderación sobre la preferencia entre los fines que se quieren conseguir y los sacrificios de derechos que exigen] cuando se trate de la afectación de los derechos económico-sociales del capítulo III de la Constitución que integran el núcleo básico del Estado social.

Juicio de proporcionalidad que, en mi opinión, se antoja de aplicación harto difícil y que puede acabar convirtiendo al Tribunal Constitucional en un *legislador positivo*, mediante una interpretación *hiperactivista* (optimizadora) de la Constitución, invadiendo la esfera de responsabilidad que corresponde al legislador democrático, por más que éste pueda ser uno de distinta orientación ideológica.

En este contexto hay que situar las propuestas avanzadas, tanto en la doctrina como por parte de algunos partidos políticos, de incluir en una eventual reforma de la Constitución la incorporación como «*derechos fundamentales del Capítulo II del Título I*» (es decir, como derechos públicos subjetivos exigibles *ex Constitutione* ante los Tribunales de Justicia) entre otros, el derecho a la vivienda, las pensiones, la sanidad, las ayudas del sistema nacional de dependencia o incluso el derecho al medio ambiente... al objeto de garantizarlos frente a la acción del legislador ordinario mediante la especial protección que les otorgaría su regulación en todo caso por ley y el respeto a su «*contenido esencial*». Y lo que es todavía más problemático ¿esa protección alcanzaría también a su tutela jurisdiccional, preferente y sumaria, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional?. Es lo que ha venido a denominarse, en el lenguaje

político de estos tiempos, el «*blindaje*» de los derechos económicos y sociales con el propósito de hacerlos inmunes frente a las restricciones presupuestarias del legislador.

5. CONCLUSIÓN

Puesto que todos los derechos consagrados o reconocidos en la Constitución —todos, incluso los derechos básicos de libertad, civiles y políticos, del Título Primero, Capítulo Segundo, y no solamente los derechos económicos y sociales del Capítulo III— tienen un coste, pues todos ellos requieren inexcusablemente para su efectividad de la disposición por el Estado o los poderes públicos de medios financieros; y puesto que los recursos son escasos y susceptibles de empleos alternativos (el coste de oportunidad), las posibilidades financieras del Estado fiscal, su capacidad financiera, constituyen un elemento indispensable de la respuesta al interrogante de *qué derechos se prestarán y en qué medida*. No existen derechos absolutos o sin coste. «Tomar en serio los derechos equivale a tomar en serio la escasez» como dicen HOLMES y SUNSTEIN⁷.

La cuestión que se abre a los juristas es *si y en qué medida* las restricciones presupuestarias pueden determinar el contenido normativo de los derechos que la Constitución consagra y *si y en qué medida* las condiciones económicas (o las restricciones presupuestarias) representan en cada caso *la concreta medida* del contenido de los derechos constitucionales. Cuestión dogmática, de profundo calado, que atañe a una pregunta fundamental en la construcción jurídica del Estado social y democrático de Derecho, a saber: si los derechos que se consagran en la Constitución, singularmente los denominados derechos económicos y sociales, deben reconocerse *sólo* en la medida de la capacidad financiera de prestación de los poderes públicos o, por el contrario, si el Estado *debe ser prestacional en la medida en que se reconocen derechos fundamentales*.

En el fondo lo que viene a cuestionarse con esta problemática respecto de los derechos sociales y económicos proclamados en la

⁷ Cfr. HOLMES, Stephen - SUNSTEIN, Cass R., «*The Cost of Rights. Why liberty depends on Taxes*», Norton & Co., New York, 1999, hay trad. española «*El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos*», Ed. Siglo XXI, Buenos Aires, 2011, en particular págs. 117-120, pág. 153.

Constitución —como dice GOMES CANOTILHO⁸— es si el principio de *la universalidad de los derechos* sirve aquí, o si vale en la misma medida en que vale para los derechos individuales civiles y políticos. Porque el riesgo que se corre con la tendencia a la «*universalización*» de las prestaciones que emanan de los derechos sociales y económicos» es pasar de un discurso jurídico riguroso, centrado en categorías como «derechos subjetivos» o «deberes jurídicos», a un discurso político-constitucional basado en «principios rectores» y «directivas jurídicas» y, en definitiva, en la confusión entre «*derechos*» sociales y «*políticas públicas* de derechos sociales».

La respuesta a estos desafíos no es sencilla porque el problema tampoco lo es. Y aunque la función de los estudiosos del Derecho sea impulsar la realidad positiva hacia las aspiraciones de justicia inmanentes al orden jurídico, hay que cuidarse de respuestas dogmáticas simples a problemas complejos que valen sólo sobre el papel, porque, como suele decirse, «*el papel lo aguanta todo*».

⁸ GOMES CANOTILHO, José Joaquim «*Metodología «fuzzy» y «camaleones normativos» en la problemática actual de los derechos económicos, sociales y culturales*», en «Derechos y Libertades. Revista del Instituto Bartolomé de las Casas, Año III, n.º 6, 1998, pág. 39.

Gasto público, sostenibilidad y control

Miguel Ángel Martínez Lago¹

1. Estas páginas traen su origen de las notas que preparé para intervenir en la mesa redonda que, con la misma rúbrica, tuvo lugar en la V Jornada Técnica sobre «*Sostenibilidad y control del gasto público: reflexiones y propuestas*», organizada por la Asociación de Letrados y Auditores del Tribunal de Cuentas y que tuvo lugar en el Palacio del Senado, el 26 de mayo de 2017. Debo dar, por ello, las gracias a los miembros de dicha Asociación y, muy especialmente, al presidente de su consejo rector, Don Joaquín García-Pando, quien me invitó a la jornada y reiteró después el ofrecimiento para que este breve trabajo resultase publicado.

Una perspectiva constitucional del control del gasto público, como la que nos ofreció, a los congregados en aquel evento, el profesor RODRÍGUEZ BEREIJO, determina en buena parte la razón de la brevedad que acabo de apuntar y que también advertí en mi intervención en la indicada Jornada. En efecto, poco me parecía que pudiera apuntar entonces —y no debo extralimitarme ahora del contenido original de mi exposición— al conjunto de los temas expuestos en la conferencia principal. No está de más recordar, en todo caso, mi general aceptación y seguimiento de las enseñanzas

¹ Catedrático y Director del Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid. Es Académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España y Director del Grupo de Investigación EQUIDISPRES, dedicado al análisis del «Equilibrio y disciplina presupuestaria. (Un horizonte de financiación de los servicios públicos)». Este trabajo se enmarca en el proyecto I+D+i de referencia DER2015-65832-P, titulado «La protección de las libertades fundamentales y los derechos fundamentales en el ordenamiento financiero y tributario».

de aquél y valorar su esfuerzo porque el ordenamiento de la Hacienda Pública no conciba solamente al ciudadano como contribuyente y procurando resaltar los intereses colectivos que se debaten en el gasto público². Como aficionado que soy a estudiar el Presupuesto y sus principios rectores, debo reconocer la impagable deuda de gratitud a su magisterio.

2. El gasto público, desde una perspectiva jurídica, ha presentado siempre un déficit de atención, si se compara con el mayor estudio dedicado al principal recurso de la Hacienda moderna, el tributo. En descargo de quienes se afanan profesionalmente en la protección de los intereses de los contribuyentes más pudientes, sirve la advertencia que hiciera KEYNES, al indicar que «evitar los impuestos es el único esfuerzo intelectual que tiene recompensa».

Pronto se cumplirán cincuenta años del señalamiento que hiciera CORTÉS DOMÍNGUEZ sobre el problema capital que tenía —y tiene aún— el Derecho financiero, el problema de la justicia en el gasto público que, mientras no se resuelva, «no habrá Derecho financiero, habrá más o menos unos estudios formales sobre el control del gasto, sobre la relación jurídica de gasto público, pero ese Derecho carecerá de su base fundamental»³. Un planteamiento en el que ha abundado RODRÍGUEZ BEREIJO, por ejemplo, cuando resaltaba que la consideración jurídica del gasto público por la doctrina se hiciera «como un freno a la tendencia del Estado al “despilfarro” de los caudales públicos; esto es, en cuanto estricto Derecho presupuestario»⁴. Y, más recientemente, también MARTÍN QUERALT, que proponía «volver a acercarnos a los muchos problemas que se nos presentan como hay que hacerlo, con el Derecho, y no con la tecnocracia, sino con los principios constitucionales que han sido los grandes sacrificados de la presente crisis económica, víctimas de las imposiciones espurias y de la incomprensible sacralización de las urgencias impuestas por el funcionamiento de los mercados»⁵.

² Una visión como la apuntada del Derecho financiero concebido como un *derecho redistributivo*, de y para la colectividad, dentro de un orden social más igualitario y más justo, se percibe en RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, pp. 13-14.

³ CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: «Los principios generales tributarios», en *XVI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1968, p. 104.

⁴ RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, cit., p. 13.

⁵ MARTÍN QUERALT, J.: Discurso de investidura como Doctor «honoris causa» por la Universidad Jaume I de Castellón, 5 de noviembre de 2013.

3. El *modelo económico abierto* que reflejó la Constitución de 1978, vino dado por un proceso consensuado, en el que no se puso ningún interés por preservar el simple juego de *suma cero* entre los ingresos y gastos públicos a que conduce la *golden rule* del equilibrio presupuestario. La consagración que se hizo entonces de principios procedentes de intereses económico-sociales diversos permitía imaginar, no obstante el *límite ideológico* de la economía de mercado⁶, un *horizonte utópico* favorecedor de la libertad, la igualdad y la justicia real⁷. Quizás haya residido ahí, en el bienintencionado mandato de apertura del artículo 1.1 CE, la mayor virtud de una Constitución que se redactó cuando estaban en auge las ideas keynesianas sobre la ordenación de la actividad financiera, el papel que debía tener el sector público en la economía, y era imprescindible poner al día nuestro sistema de servicios públicos en el nuevo contexto democrático. Como hemos señalado en otro lugar, los ministros de finanzas de la transición (FERNÁNDEZ ORDOÑEZ, FUENTES QUINTANA, ABRIL MARTORELL, GARCÍA AÑO-VEROS...) no pusieron el acento por cuadrar las cuentas frente a las necesidades de financiación crecientes para satisfacer demandas sociales y ampliar el *stock* de capital y de infraestructuras públicas. El equilibrio, entonces, parecía verse tan inalcanzable como la *cuadratura del círculo* para el método geométrico⁸.

Hoy, en cambio, el círculo se ha cerrado y hemos de aprender a conjugar el mantenimiento del Estado social con las restricciones del déficit y del endeudamiento que establece el artículo 135 CE⁹. Aprovechando que las verdaderas reformas se habían producido ya en la instancia europea, se ha consagrado el *freno constitucional al endeudamiento* y el *principio de estabilidad presupuestaria* a través de una *enmienda constitucional* improvisada y precipitada, que hizo depender la estabilidad constitucional de la difícil coyuntura financiera, resultando la *constitucionalización de la crisis económica*¹⁰.

⁶ BAYLOS GRAU, A.: *El derecho de huelga en los servicios esenciales para la comunidad* (Tesis doctoral), Servicio de reproducción de la Universidad Complutense, Madrid, 1981, p. 4.

⁷ MARTÍNEZ LAGO, M. A.: «Una interpretación constitucional de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero», en *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 55, 1987, pp. 385-386.

⁸ GARCÍA ROCA, F. J. y MARTÍNEZ LAGO, M. A.: *Estabilidad presupuestaria y consagración del freno constitucional al endeudamiento*, Thomson Reuters Civitas, Navarra, 2013, p. 62.

⁹ *Ibidem*, p. 78.

¹⁰ EMBID IRUJO, A.: *La constitucionalización de la crisis económica*, Iustel, Madrid, 2012.

4. Nos hemos preguntado *¿adónde nos llevará la combinación entre austeridad y gobierno pequeño?* y *si ¿hemos incorporado una regla neutra frente al Estado social y democrático de Derecho y lo único que tendremos que poner es la máxima diligencia contable para que los derechos económicos y sociales no cuenten con enfermizos niveles de protección?*¹¹

STIGLITZ se ha referido al *fetichismo del déficit* y considera que austeridad y gobierno pequeño es una mala combinación, por cuanto que los programas de reducción del déficit pueden llevar a ampliar las desigualdades¹². A corto plazo corremos el riesgo de degradar los servicios públicos desarrollados por el Estado y las Comunidades Autónomas durante décadas hasta hacerlos irreconocibles. Una forma radical, y por ello bárbara o incivilizada, de realizar las reformas tras no actuar, haciendo ajustes, durante décadas¹³.

En algunos trabajos de GARCÍA ROCA sobre derechos sociales en general y, en especial sobre el derecho a la Seguridad Social —salud, seguridad social y educación son el núcleo de un Estado social—, se razona que los ciudadanos tienen derecho al mantenimiento de este sistema de previsión según la Constitución y varios Tratados internacionales¹⁴. Pero es un derecho a que la ley conceda y cuantifique unas prestaciones y que está sometido al límite derivado de lo presupuestariamente posible, pues nadie puede pagar lo que no tiene¹⁵.

¹¹ GARCÍA ROCA, F. J. y MARTÍNEZ LAGO, M. A.: *Estabilidad presupuestaria y consagración del freno constitucional al endeudamiento*, cit., pp. 75 y ss. También en GARCÍA ROCA, F. J. y MARTÍNEZ LAGO, M. A.: «El impacto de la crisis económica en nuestras dos constituciones», en *Documentación Administrativa*, n.º 1, 2014.

¹² STIGLITZ, J. A.: *El precio de la desigualdad*, Taurus, Madrid, 2012, pp. 283 y ss.

¹³ GARCÍA ROCA, F. J. y MARTÍNEZ LAGO, M. A.: *Estabilidad presupuestaria y consagración del freno constitucional al endeudamiento*, cit., p. 78.

¹⁴ GARCÍA ROCA, J.: «Constitutional principles concerning Social Security system in Spain: a citizens's right», en *Study on the Worldwide Constitutional Law for the Beijing and Xi'an Meetings of International Association of Constitutional Law*, edited by Mo Jihong, China, 2011; editado también en *Homenagem a Prof. Jorge Miranda*, Facultad de Derecho de la Universidad de Lisboa, Coimbra Editora, volumen II, 2012. También de este autor: «Taking social rights seriously: principle of financial sustainability. A budgetary impact statement», en *Constitutional and economic crisis: national and transnational economic regulation and social rights*, International Association of Constitutional Law (IACL), Rio de Janeiro Round Table, 2013.

¹⁵ GARCÍA ROCA, F. J. y MARTÍNEZ LAGO, M. A.: *Estabilidad presupuestaria y consagración del freno constitucional al endeudamiento*, cit., p. 78.

¿Cómo asegurar que la atención que se presta —vía gasto público— de las necesidades presentes no pueda comprometer la prestación de las que aparezcan en el futuro? La cuestión no tiene una sencilla ni unívoca respuesta. Depende de juicios de valor inherentes al *pluralismo político* y que corresponde apreciar, en última instancia, al *legislador democrático*.

Pero, desde hace bastante tiempo, parece que la contabilidad y las estadísticas se hayan *cubierto de gloria* y vengán imponiéndose a la política y el Derecho. Y, como botón de muestra, una anécdota: hace unos años, en un foro similar al que nos reunió ahora, y en el que me habían pedido que hablara de la *autoridad fiscal independiente*, pude presenciar cómo un técnico de estadísticas de Eurostat se erigía en la posición de certificar cuándo España, como los demás países europeos, habrían salido de la crisis, superando los procesos abiertos por déficit excesivo, por encima de cualquier otra autoridad nacional que lo indicase. El caso es que el lunes, 22 de mayo, vimos cómo la Comisión Europea decidió clausurar el procedimiento de déficit a Portugal, a la vista de su mejoría económica. Pero no sucedió lo mismo con nuestro país. Y en la Recomendación de la Comisión¹⁶ se siguen resaltando los riesgos para la sostenibilidad de la deuda en el medio plazo, se reclaman medidas para favorecer la contratación fija y un plan contra la dualidad laboral; se dice que «*la ayuda a las familias está mal dirigida y el sistema de beneficios fiscales es incluso (ligeramente) regresivo*»; se nos exige «*asegurar una inversión adecuada en innovación y desarrollo*»; se critica que «*no se han desarrollado estrategias preventivas en las administraciones locales y regionales para mitigar la corrupción*» y que no existe «*una estrategia preventiva desde el Gobierno central*», ni una «*legislación que proteja a los denunciantes*», recabando una verdadera independencia de la Oficina de Conflictos de Intereses. Ante esas recomendaciones, el Ministro DE GUINDOS declaró que «*son perfectamente asumibles*» y «*forman parte de la estrategia de política económica del Gobierno español*»¹⁷. No sé si le habrá correspondido al técnico del que hablaba antes la decisión. La verdad es que eso importa bastante poco; casi igual que la visión oficial doméstica de nuestra economía.

¹⁶ Recomendación COM(2017) 508 final, Bruselas, 22 de mayo de 2017, de Recomendación del Consejo relativa al Programa Nacional de Reformas de 2017 de España y por la que se emite un dictamen del Consejo sobre el Programa de Estabilidad de 2017 de España.

¹⁷ Declaraciones del Ministro de Economía, Luis de Guindos, recogidas por la Agencia EFE, Bruselas, 22 de mayo de 2017.

5. Sin caer en la ingenuidad, la estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad financiera deberían haber favorecido un amplio y cabal ejercicio de buenas prácticas en la gestión de los responsables de las Administraciones públicas, más que llevar a los dogmatismos anclados en la *numerología* o el fetichismo del déficit.

Es una necesidad manifiesta el procurar que la sostenibilidad financiera informe a los Presupuestos públicos, pero las decisiones últimas sobre los programas de gastos e ingresos que aquellos contienen deben guardar coherencia entre sí y, es difícilmente tolerable, en el plano democrático, que se impongan a las opciones políticas, porque es tanto como decir que se imponen a los propios votantes.

La interpretación constitucional de los fundamentos de la Hacienda Pública y la actividad financiera, del deber de contribuir y de la función de la deuda pública al sostenimiento del gasto, así como de las restricciones que la estabilidad presupuestaria comporta, imponiendo un insoslayable marco de planificación de los Presupuestos futuros, para que sean sostenibles, es algo que no puede desligarse de la *primordial nota del ordenamiento financiero* y que lo dirige esencialmente a *controlar la actuación de la Hacienda Pública*¹⁸.

En un reciente estudio que hemos realizado bajo el encargo del Consejo General de la Abogacía Española, sobre la financiación de los servicios de asistencia jurídica gratuita por medio de subvenciones y compensaciones económicas articulados a través de créditos de transferencias en las leyes de Presupuestos del Estado y de las Comunidades Autónomas¹⁹, nos planteábamos ese tipo de problemas al ser conscientes de que interesa al Derecho financiero estudiar las normas que regulan la *asignación de los recursos públicos* a esas atenciones, la decisión sobre *cuánto gastar* en ellas y de las que rigen su *efectiva realización*, así como el *control* de su puesta en práctica²⁰.

¹⁸ Para GARCÍA DE LA MORA, L.: «El Derecho presupuestario o contable como ordenamiento del control de la Hacienda Pública», en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, n.º 52, 1978, pp. 37 y ss., sería posible distinguir un *Derecho presupuestario material*, constituido por las leyes anuales de Presupuestos y los principios fundamentales sobre la estructura y contenido de los mismos, de un *Derecho presupuestario formal*, ligado a los procedimientos, el control y la contabilidad.

¹⁹ MARTÍNEZ LAGO, M. A. y ALMUDÍ CID, J. M.: *La financiación de la asistencia jurídica gratuita en España. Evaluación y propuestas de reforma*, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2016.

²⁰ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 25.ª edición, Thomson Reuters Civitas, Navarra, 2015, p. 39.

Y el análisis de dichos procesos, sea en relación con la asistencia jurídica gratuita o con cualquier otro servicio público que se considerase, ha de girar forzosamente en torno a los Presupuestos de las Administraciones públicas, donde aparecen consignadas las dotaciones a emplear en esos fines.

Ello denota el *papel sobresaliente del Presupuesto* cuando se le pone en conexión con la organización de los servicios públicos, y aún antes con la configuración de significativos derechos subjetivos de prestación constitucionalmente reconocidos. No en balde, *procurar la efectividad del conjunto de los derechos fundamentales* es una tarea que acometen *en silencio* las leyes de Presupuestos, aunque frecuentemente demos por sentado y hasta descuidemos este aspecto.

6. El ordenamiento presupuestario en su conjunto y, por supuesto cada una de las leyes de Presupuestos que se aprueban, constituyen una técnica de autorizaciones o habilitaciones de medios y una técnica de limitaciones²¹. Pero, cada vez más debería ser considerado *el Presupuesto como una técnica para la realización de los derechos* y no un medio para menoscabarlos²². Algo que casa enteramente con el *fundamento redistributivo del Derecho financiero* que ha descrito en sus trabajos el profesor RODRÍGUEZ BEREIJO²³.

Función redistributiva que, en términos de Derecho, significa la realización de la justicia financiera, tanto en el ingreso como en el gasto, y que cuenta con pleno respaldo a partir de una interpretación del artículo 31.2 CE, en conexión con el conjunto de derechos sociales y objetivos de política económica, con el modelo estatal que se constitucionaliza y con el llamamiento a promover la igualdad real y efectiva entre todos los ciudadanos.

La función redistributiva es un interés especialmente acuciante para la Hacienda Pública de una sociedad como la nuestra, con importantes diferencias económicas y con una brecha de desigual-

²¹ RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *El Presupuesto del Estado*, Tecnos, Madrid, 1970, pp. 17-18.

²² CORTI, H. G.: *Derecho constitucional presupuestario*, LexisNexis Argentina, Buenos Aires, 2007, p. 694.

²³ Entre otros trabajos de RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al estudio del Derecho financiero*, cit., pp. 13-14; «Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución», en *Estudios sobre el proyecto de Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978, y «La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre la función de la Hacienda Pública», en *Sistema, Revista de Ciencias Sociales*, n.º 53, 1983, pp. 77 y 81.

dad imponente abierta por la profundidad de la crisis económica padecida en estos años.

Deberíamos considerar que la desigualdad es un freno al crecimiento y que hoy estamos viviendo, como ha señalado NOVALES, «una época que es casi de revolución, de la que somos conscientes, pero a la que no sabemos cómo reaccionar», proponiendo primar las políticas redistributivas, más que pensar en un mero crecimiento que no corrija la igualdad de oportunidades²⁴.

Como han expuesto HOLMES y SUNSTEIN, todos nuestros derechos dependen de los impuestos recaudados, por lo que carece de sentido pedir rebajas fiscales al propio tiempo que querer que se garanticen plenamente los derechos. *La libertad depende, en suma, de los impuestos*. Y no se puede desconocer tampoco que los derechos cuestan dinero. Es imposible protegerlos o exigirlos sin fondos y apoyo públicos²⁵.

Ni la más *negativa* de las libertades podría ser garantizada en ausencia de un deber estatal que sólo merece ser tomado en serio cuando se destina parte del Presupuesto a satisfacerlo. Un derecho social y el deber estatal correlativo forman un todo inescindible. La educación o la sanidad no son nada si no se procuran los medios financieros para garantizarlas y lo mismo se puede pensar de los restantes derechos.

7. Llevamos muchos años de retracción de la acción estatal, que han seguido la orientación del *Consenso de Washington* y también del que se podría dar en llamar *Consenso de Berlín*, con claras implicaciones en la concepción del Presupuesto público.

En este contexto ha imperado la *visión del Presupuesto con el fin de hacer recortes y ajustes al gasto público*, antes que para contemplar un mayor gasto en derechos o la priorización de uno de ellos sobre otros, lo que puede que se explique por tratar de evitar que se abra una *caja de Pandora* si se entra de lleno a considerar las partidas

²⁴ CONSTANTINI, L.: «Expertos constatan el aumento de la desigualdad en países ricos», en *El País*, 12 de enero de 2016, recogiendo las reflexiones de Catedráticos de Economía sobre las causas del incremento de la brecha entre ricos y pobres, en un debate organizado por el Colegio de Eméritos y La Caixa.

²⁵ HOLMES, S. y SUNSTEIN, C. R.: *The Cost of Rights. Why liberty depends on Taxes*, Norton & Co., New York, 1999, que hemos consultado en la traducción española: *El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos*, Siglo XXI editores, Argentina, 2011, pp. 33 y 35.

presupuestarias en la discusión sobre los derechos y su protección. Pero el caso es que los derechos dependen en su efectividad de lo que se esté dispuesto a gastar en ellos.

Como aún no hemos sido capaces de hallar la fórmula de la *pie-dra filosofal* con la que, según los alquimistas, podrían transmutarse en oro los metales vulgares, no habría más remedio que introducir en las decisiones sobre los recursos limitados del Estado la consideración de los que deban primar o priorizarse frente a otros en su cobertura financiera.

Esa *priorización del gasto público* está muy ligada a las exigencias que dimanen del artículo 31.2 CE, siendo impensable que ese camino pudiera conducir a la postergación de determinados derechos y servicios públicos. Sin caer en el voluntarismo de algunas concepciones políticas (*blindajes, suelos de gasto social...*)²⁶, podríamos admitir que *el legislador democrático no es enteramente libre a la hora de aprobar los Presupuestos*. Que el principio de equidad del gasto público le vincula, por más que resulte de difícil aplicación y control constitucional o por los tribunales ordinarios.

El margen de maniobra de *lo financieramente posible* o de las *disponibilidades presupuestarias* no tiene porqué ofrecer una unívoca visión frente a todos los derechos y servicios públicos. El grado de discrecionalidad del legislador presupuestario no puede ser el mismo en cualquier caso. La doctrina se ha preguntado, a la vista de de las relaciones entre los principios de equidad en el gasto público y de estabilidad presupuestaria, si *¿puede desatenderse una necesidad pública cuando su satisfacción rebase las limitaciones de gasto?*, y *¿dónde quedaría la justicia y equidad entonces?*²⁷ Alguien nada sospechoso de radicalismo presupuestario, como PASCUAL GARCÍA, ha razonado que: «si los poderes públicos se consideraran legitimados para realizar cualquier gasto por el simple hecho de ser justo, sin consideración alguna a que los recursos, se quiera o no se quiera, son limitados, es claro que causarían daños a la economía y, en último extremo, a los ciudadanos, superiores a las necesidades que se pretenden subvenir. Pero también la situación contraria sería rechaza-

²⁶ NOGUEIRA, A. y ARIAS, M.^ª A.: «Servicios públicos y establecimiento de suelos de gasto para la garantía del Estado social en el contexto de crisis», en *Papeles de Relaciones Sociales y Cambio Global*, n.º 117, 2012.

²⁷ MARTÍNEZ GINER, L. A.: «El principio de justicia en materia de gasto público y la estabilidad presupuestaria», en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 115, 2002.

ble. Negarse a subvenir unas necesidades que pueden ser apremiantes en aras de la ortodoxia financiera sería aún más rechazable. En realidad, ambas exigencias deben coordinarse de manera que se asigne con equidad el gasto que permitan los recursos disponibles sin violentar las exigencias de la economía»²⁸.

En caso de que la limitación del gasto público fuese tan relevante que afectase directamente a la prestación de derechos fundamentales reconocidos en la Constitución, la inconstitucionalidad de los recortes, por afectar de lleno a la *cláusula social del Estado* y al principio de equidad en el gasto, debería ser declarada por el Tribunal Constitucional, siempre que se le hubiese dado entrada en el debate.

8. En Portugal, su Tribunal Constitucional supo resolver con celeridad, en los peores momentos de la crisis financiera, que «*cuanto mayor es el grado de sacrificio impuesto a los ciudadanos para la satisfacción de los intereses públicos, mayores deben ser las exigencias de equidad y justicia en el reparto de tales sacrificios, de forma que tales criterios se contravienen cuando tal reparto es excesivamente diferenciado*», y declaró la inconstitucionalidad de recortes promovidos por leyes presupuestarias (Sentencias 353/2012, de 5 de julio, y 187/2013, de 5 de abril).

En nuestra jurisprudencia constitucional, el artículo 31.2 CE ha pasado casi desapercibido. Si acaso, alguna declaración argumentativa genérica sobre la vinculación positiva del legislador, procurando los objetivos de igualdad y efectividad en el disfrute de los derechos constitucionalmente consagrados (STC 86/1985, de 10 de julio); o refiriéndose a la función presupuestaria de las Cámaras parlamentarias, incardinándolo en el control que han de hacer para favorecer una asignación equitativa de los recursos públicos (SSTC 3/2003, de 16 de enero; 223/2006, de 6 de julio; 238/2007, de 21 de noviembre; 136/2011, de 13 de septiembre). También se ha conectado esta cláusula con los principios de justicia e igualdad como valores superiores del ordenamiento, cuyo grado de realización no puede valorarse prescindiendo de una consideración global del gasto público en su conjunto (STC 45/2007, de 1 de marzo).

En los últimos tiempos, el precepto constitucional parece estar saliendo del ostracismo, pero con una *derrota* que desatiende lo principal —la justicia en el gasto—, por gravitar las consideracio-

²⁸ PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen jurídico del gasto público. Presupuestación, ejecución y control*, 5.ª ed., Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2009, pp. 141-142.

nes sobre los *criterios de eficiencia y economía*. Un influjo de la constitucionalización del principio de estabilidad presupuestaria.

No podemos perder de vista que estos *criterios de buena administración*, ligados a la estabilidad presupuestaria como otros principios derivados de la misma y consagrados por la LOEPSF, son aspectos a valorar en la *elaboración, aprobación y ejecución de los Presupuestos*, pero cuestión distinta es que deban de gozar de prelación frente a los contenidos de justicia, que son los que marcan el verdadero juicio sobre las normas jurídicas.

9. Una acción necesaria de respeto y promoción de los derechos indispensables para la dignidad del ser humano, aunque conlleven costes económicos, ha de *informar la selección de las políticas públicas* que encuentren amparo en las consignaciones presupuestarias. Además, y dado el carácter internacional de las obligaciones asumidas en ciertos casos, su cumplimiento debe prevalecer frente a otras prioridades establecidas con carácter de Derecho interno, como sería la de la amortización de la deuda pública.

Nuestra *cláusula constitucional de apertura sobre derechos* (art. 10.2 CE) efectúa un claro reconocimiento en ese sentido. Y son varios los preceptos de la Declaración Universal de Derechos Humanos que constituyen claros ejemplos de obligaciones que incumben a los poderes públicos en el ámbito de los derechos económicos, sociales y culturales.

En la misma línea, las *Directrices de Maastricht sobre Violaciones a los Derechos Económicos, Sociales y Culturales* (Anexo 5), advierten que la escasez de recursos no libera a los Estados del cumplimiento de ciertas obligaciones mínimas en relación con el ejercicio de los derechos económicos, sociales y culturales.

De los tratados internacionales de derechos humanos deriva, por tanto, la obligación básica de adoptar medidas apropiadas con miras a lograr la plena efectividad de estos derechos hasta el máximo de los recursos de que se disponga, lo que significa, como señala ORÓN MORATAL, que esa efectividad puede verse obstaculizada por la falta de recursos y que puede lograrse únicamente a lo largo de cierto período de tiempo²⁹.

²⁹ ORÓN MORATAL, G.: «Derecho financiero y financiación de necesidades fundamentales: perspectiva española», en *Direito Financeiro e Políticas Públicas*, Editora GZ, Río de Janeiro, 2015, p. 6.

10. La crisis que hemos vivido puede que haya minorado el techo prestacional que se había alcanzado en años anteriores. Algo que, tan pronto como sea posible, habría que revertir.

También nos ha dejado un abrumador catálogo de medidas, tanto en el ámbito europeo como en el interno, haciendo verdad que *tomar decisiones en la Unión Europea se revela como un proceso diabólicamente ineficaz*³⁰. Algo que parece contagiar también a los procedimientos nacionales, provocando problemas de reputación.

Ante la innegable magnitud de los problemas, nos hemos procurado un *exceso de legislación*, aunque con un *gran defecto de su cumplimiento*³¹. Una estrategia que se derrota a sí misma y que merecería repensar para mejorar la calidad de las instituciones y, por supuesto de las leyes.

Veamos, a continuación, dos ejemplos, para finalizar con esta nota.

11. En tan sólo cinco años de vigencia, y sin contar con las innumerables referencias que a la misma realizan infinidad de normas, la norma de desarrollo del artículo 135 CE, la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, ha sido modificada por cinco leyes orgánicas. La última vez ha sido para favorecer que, en situaciones de interinidad del Gobierno, por encontrarse *«en funciones»*, pueda adoptar el *acuerdo por el que se establecen los objetivos de déficit, deuda y regla de gasto* para el conjunto de las Administraciones públicas, aunque sin incluir el límite de gasto no financiero del Presupuesto del Estado, toda vez que, en esa situación, el Gobierno carece de iniciativa legislativa y presupuestaria.

El cambio propiciado por la Ley Orgánica 1/2016, de 31 de octubre, peca de excesiva coyunturalidad, es corto de miras y no servirá para resolver los problemas que plantea el inadecuado procedimiento de convalidación parlamentaria de los objetivos fiscales que promueva el Gobierno.

Quien ideó el procedimiento debió de creer que siempre gozaría de mayoría absoluta en ambas Cámaras, olvidando que lo esencial de ese proceso sería *procurar la integración de las minorías parlamentarias*.

³⁰ GONZÁLEZ, F.: «La toma de decisiones en la UE es diabólicamente ineficaz», en *El País*, 22 de noviembre de 2009.

³¹ NOVALES, A.: «Economía sostenible», en *El País* (Negocios), de 4 de abril de 2010.

rias mediante su participación, para no arriesgarse a cumplimientos torticeros o desleales que puedan darse después desde algunos ámbitos territoriales.

En lugar de favorecer esa integración, se copió la misma solución que figuraba en la primera ley de estabilidad de 2001, descuidando la más realista modificación que tendría sólo tres años después, aunque se eligiera instrumentarla por medio de una Ley de Presupuestos (para 2005); lo que finalmente motivaría una declaración de inconstitucionalidad absolutamente intrascendente *diez años después!* (STC 44/2015, de 5 de marzo).

Pese a las apariencias, la modificación realizada por la Ley Orgánica 1/2016 no promovía, en realidad, potenciar las competencias del Gobierno, sino simplemente procurar que éste pudiera cumplir con las normas comunitarias, presentando el plan presupuestario para su evaluación; algo que traduce *una labor casi técnica o funcionarial*, de escasa directriz política.

12. Y una visión similar parecía darse en una de las muchas normas desplegadas en la estela del principio de estabilidad presupuestaria. La Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local, que incurrió en el gravísimo defecto de vulnerar el principio democrático de una forma rotunda, como ha interpretado la STC 111/2016, de 9 de junio (FJ 8).

En efecto, aquella ley estableció una excepción para los casos en que el Pleno de la Corporación no alcanzase la mayoría necesaria para aprobar los planes económico-financieros y de ajuste, confiriendo esa competencia a la Junta de Gobierno local, junto a la de aprobar el Presupuesto del ejercicio inmediato siguiente a uno prorrogado.

Parecía obvio que al Tribunal no le cabía otra posibilidad que constatar, en tales medidas, *«un sacrificio a un principio medular, definitorio de la propia autonomía local y de la competencia estatal misma que da cobertura a la intervención legislativa; un principio constitucionalmente proclamado como valor superior del ordenamiento jurídico»* que, ni siquiera en hipotéticas situaciones de bloqueo institucional, pueden legitimar la desapoderación de la competencia al Pleno de la Corporación.

La democracia y la estabilidad presupuestaria tienen la misma relevancia constitucional, pero no son principios equivalentes. Y las ventajas que propiciaba la disposición anulada a la estabilidad presupuestaria, *«no superan ampliamente —ni compensan mínimamente— los relevantes perjuicios causados al principio democrático»*.

PUBLICACIONES



Recesión de la obra «Régimen Jurídico del Sector Público: los retos de una nueva Administración».

Afrontar una reforma de gran calado como la que realizan las nuevas leyes administrativas es una ardua tarea que exige tener en cuenta intereses contrapuestos. Por un lado, la Administración Pública y su innegable vocación de servicio público, pero también las legítimas aspiraciones de los ciudadanos a una transparente, ágil y eficaz gestión de sus intereses. Es evidente que ambos actores —Administración y administrados— son dos caras de una misma moneda cuyas relaciones no son siempre pacíficas, pero que es preciso ordenar.

Como ya sabemos, la nueva andadura de estas leyes no ha sido del todo prometedora. El largo período de *vacatio legis* hizo creer a buena parte de la comunidad jurídica que la gran reforma de la Administración no llegaría a consumarse y que en su lugar se acabaría por reformar la vigente Ley 30/1992. A ello contribuía el creciente escepticismo sobre la necesidad de deslindar en dos cuerpos legales las relaciones internas y externas de la Administración. Superados ya los peores augurios sobre la muerte prematura de ambas normas, el 2 de octubre del pasado año entraron finalmente en vigor la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común y la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

Coincidiendo con la entrada en vigor de ambas normas, y bajo la

coordinación de Miguel Ángel Recuerda Girela, Catedrático de Derecho Administrativo y Profesor Titular de la Universidad de Granada, se publicó recientemente «Régimen Jurídico del Sector Público y Procedimiento Administrativo Común» (Thomson Reuters Aranzadi, 2016), proyecto que viene avalado por la dilatada experiencia profesional de los distintos Letrados y Abogados de las Comunidades Autónomas que han participado en ella. Ante el inevitable nuevo escenario en que ya se desenvuelve el Derecho Administrativo, el propósito de esta guía jurídica ha sido abordar los diferentes problemas prácticos a que sin duda dará lugar la aplicación de la LPAC y la LRJSP.

Una obra como la que nos ocupa ha tenido en cuenta que la aparente ruptura con la sistemática que seguía la anterior LRJAP-PAC no deja de ser una cuestión estrictamente formal, pues como bien señala en sus páginas iniciales «la relación entre el procedimiento administrativo y la organización administrativa aconsejan no tener muy lejos la una de la otra». De este modo, a pesar de la vocación por regular de forma separada y completa la organización administrativa, por un lado, y el procedimiento administrativo, por otro, determinadas materias contienen disposiciones en ambos cuerpos legales en cuestiones tales como la Administración electrónica, el procedimiento sancionador o la regulación de los órganos administrativos. Este manual no ha sido ajeno a la necesaria interrelación de ambas normas y, así, inspirado por

una eminente vocación práctica, señala en sus distintos capítulos las novedades del articulado, con su correspondiente explicación y, finalmente, incluyendo la jurisprudencia aplicable al caso.

En un primer bloque, la obra expone las diferentes novedades del Procedimiento Administrativo Común. Como ya advierten sus primeras líneas, la LPAC incluye en su objeto (artículo 1) la regulación de los principios que deben inspirar la iniciativa legislativa y la potestad reglamentaria, cuestiones que ya eran propias de otras disposiciones (LRJAP-PAC y la vigente Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno). El núcleo esencial, sin embargo, continúa siendo la regulación de los requisitos de validez y eficacia de los actos administrativos, el procedimiento común a todas las Administraciones Públicas, incluyendo el sancionador y el de reclamación de responsabilidad patrimonial. Dado su carácter de básica, implica que la norma regula sin agotar las especialidades de cada uno de los procedimientos especiales, así como la competencia de las Comunidades Autónomas, acorde con el tenor del artículo 149.1.18º CE.

Como acertadamente señala este manual —y que anticipa el contenido de la LRJSP—, el concepto de Administración Pública ha evolucionado sustancialmente hacia el de Sector Público, concepto económico referido no solo a lo que conocemos como Administraciones Públicas territoriales, sino, asimismo, al llamado Sector Público Institucional.

Esta delimitación —como ya apunta el Dictamen del Consejo de Estado 274/2015, de 29 de mayo—, «no responde a criterios organizativos», pues se incluirían organismos públicos que se hallan en una situación de dependencia con las Administraciones Públicas (organismo autónomos, entidades públicas empresariales, autoridades administrativas independientes, consorcios), pero también a otras entidades que participan de facultades de naturaleza pública sin estar sujetas a órdenes e instrucciones de aquéllas. Tal es el caso de las Universidades Públicas, cuya inclusión en el Sector Público Institucional estaría justificada, a juicio del Consejo de Estado, por el necesario sometimiento a los controles de eficacia y supervisión continua que establece la nueva regulación. En el caso de las entidades de derecho privado vinculadas o dependientes de las Administraciones Públicas, la incorporación podría haber sido justificada por la necesidad de poner límites a la llamada «huida del Derecho Administrativo», sometiendo a estas entidades a las mismas reglas que el resto del sector público institucional en cuanto ejerzan potestades administrativas. Se trata, sin embargo, de una cuestión que deja sin resolver el peculiar régimen en que se desenvuelven determinadas sociedades mercantiles —antaoño entes públicos— como AENA o Correos y Telégrafos, SA.

Llegados a este punto, una de las principales tareas que se ha propuesto la LPAC —además de las puntuales novedades en mate-

rias como inicio, cómputo de plazos o tramitación simplificada de procedimientos— ha sido la definitiva implantación de la Administración Electrónica. El nuevo contexto digital ha impactado de manera definitiva en los procesos productivos, alcanzando a todos los sectores económicos, fenómeno respecto del que el Sector Público no puede vivir ajeno. Y es que a mayor capacidad digital, mayor eficiencia de la Administración para conseguir alcanzar los fines de interés general con el menor número de recursos posible, cumpliendo el propósito de una gestión cada vez más transparente, ágil y eficaz.

No ha sido una tarea sencilla el reto de la transformación digital. La Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos posibilitaba la tramitación electrónica como el medio habitual de relacionarse con los ciudadanos, pero los resultados fueron magros debida a la tímida implantación de plataformas digitales en todas las Administraciones. Sin desconocer estas dificultades, el Legislador de la nueva LPAC ha asumido el propósito de introducir un procedimiento completamente digitalizado, en el que podemos advertir una implantación progresiva.

En primer lugar, la LPAC garantiza el acceso de los ciudadanos por medios electrónicos a las Administraciones Públicas, si bien todavía se pronuncia en términos muy indeterminados. Coinciden, no obstante, los autores en señalar el acierto de configurar la obligación de relacionarse a través de

medios electrónicos a determinados sujetos, como las personas jurídicas, las entidades sin personalidad jurídica, quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria o los empleados de las Administraciones Públicas para los trámites y actuaciones que realicen con ellas por razón de su condición de empleado público.

Es, asimismo, deseable la implantación de un nuevo régimen de notificaciones electrónicas, si bien en este caso se ha trasladado al interesado la carga de tener que acceder a las sedes electrónicas de las diversas Administraciones Públicas, lo que en determinados casos puede dar lugar a la indefensión. No puede olvidarse que el conjunto de Administraciones Públicas es demasiado extenso para ser considerado de manera unitaria, ya que comprende desde la Administración General del Estado hasta las entidades que integran la Administración Local. Lejos de facilitar las notificaciones, podría suponer una carga importante para el administrado, puesto que se le obliga a acceder cada 10 días a las direcciones electrónicas del amplio universo administrativo.

Finalmente, existen otras cuestiones sobre las que convenientemente se ha dejado un plazo superior al de *vacatio legis* de la norma (hasta el 2 de octubre de 2018), como las relativas a la implantación del registro electrónico de apoderamientos, el registro electrónico, el punto general de acceso electrónico de la Administración y el archivo electrónico. En definiti-

va, es dado preguntarse si finalmente se cumplirán todas las determinaciones en el corto plazo establecido por la Disposición Transitoria Cuarta, si bien no dejan de advertir los autores las evidentes dificultades prácticas ante las que se enfrenta la LPAC.

Más allá de esto, continúa la obra desgranando las principales novedades ofrecidas la LRJSP. En un intento por refundir la parte orgánica de la Ley 30/1992 con la Ley 6/1997, de 14 de Abril de Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE), así como con parte de la Ley 50/1997, de 27 de Noviembre, del Gobierno, la LRJSP no solo regula estrictamente los aspectos ad intra de la Administración, sino que también completa las previsiones de la LPAC en materias tales como la potestad sancionadora y la Administración electrónica.

Merecen un apunte los comentarios al Título Preliminar de la LRJSP. Así, después de delimitar el nuevo concepto de Sector Público —que, como decíamos al principio, comprende Administraciones Territoriales y Sector Público Institucional—, proclama los Principios Generales de actuación de todas las Administraciones Públicas y, finalmente los principios de intervención para el desarrollo de una actividad.

Entre estos últimos destaca la positivización al máximo rango del principio de proporcionalidad. Con ello, se brinda al administrado una herramienta impugnatoria de infinidad de medidas de intervención, donde a priori será difícil

para la Administración saber si se ha excedido o no en su celo interventor. Como sabemos, ponderar tales extremos es una tarea difícil —y escapa a elementos reglados—, pero también es cierto que la proporcionalidad es uno de los más importantes medios de control del ejercicio del poder ya que su exceso a menudo encubre la pura arbitrariedad, y más cuando se trata de medidas que puedan limitar el ejercicio de derechos individuales o colectivos.

A juicio de esta obra, es indudable el cambio en la concepción de la actividad administrativa de intervención sobre las actividades desarrolladas por terceros. De un modelo primordialmente autoritativo de las actividades, se ha pasado a un sistema en el que se tiende a evitar esta autorización previa, sustituyéndola por comunicaciones previas y declaraciones responsables.

Se destacan algunas novedades relativas a los principios de la potestad sancionadora, que merecían ser clarificados. En cuanto a los sujetos responsables, recoge acertadamente el Legislador la consolidada jurisprudencia que admite la responsabilidad en el ámbito sancionador de las comunidades de bienes, aun no reuniendo los requisitos de las personas jurídicas (ex artículo 3). Se recoge, asimismo, la sugerencia del Consejo General del Poder Judicial, al regular el plazo de prescripción en vía de recurso, poniendo así coto a la indefinida situación de quien recurría una sanción en vía administrativa. Y ya definitivamente se incluye una referencia expresa al «grado de

culpabilidad» (artículo 29 LRJSP) como elemento de graduación de las sanciones, indicando la posibilidad de que el órgano competente para resolver pueda imponer la sanción en grado inferior cuando lo justifique la debida adecuación entre la sanción que deba aplicarse con la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y las circunstancias concurrentes. Se completa, por tanto, una asimilación al régimen penal en lo relativo a la graduación de las sanciones.

No faltan igualmente menciones a otros aspectos que, lejos de ser reiterativos, necesitaban ser abordados y clarificados como una regulación completa de los convenios. A su vez, la responsabilidad patrimonial del Estado legislador —materia, como sabemos, sometida a una gran litigiosidad— ha sido modificada, y entre otros problemas, resuelve cuestiones como las relativas a las consecuencias de una declaración de inconstitucionalidad sobrevenida a una sentencia desestimatoria. Sin salir de este punto, la obra incluye abundante jurisprudencia relativa a la delimitación del ámbito subjetivo y del daño, la relación de causalidad y quantum indemnizatorio; todo ello con una eminente visión prác-

tica. También completa las previsiones de la LPAC en cuanto a la organización electrónica, regulando con amplitud la sede electrónica, el portal de internet, los sistemas de identificación y firma y el archivo electrónico. Todo ello con las salvedades que hemos hecho antes sobre la plena implantación de la Administración electrónica.

En suma, profesores, abogados, funcionarios, y profesionales del Derecho en general pueden encontrar en esta obra un análisis práctico ambas normas, cuya publicación —como hemos visto— es condición necesaria, pero no suficiente, para contar con una Administración electrónica, transparente, eficaz y ágil que facilite las relaciones con los ciudadanos. No obstante, a pesar de los retos que se plantean con la implantación de la Administración electrónica, una vez superados éstos y generalizada su utilización, ello seguro redundará en una necesaria simplificación administrativa para los ciudadanos, y en una modernización de su funcionamiento, asegurando que la Administración española se encuentre a la altura de los países de su entorno.

LUIS SANCHO
DE LAS ALAS-PUMARIÑO

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), que facilitará las instrucciones concretas que se le soliciten.
- Nota:** Los originales que se publiquen en la Revista podrán incluirse también en la edición electrónica de la misma.

La correspondencia puede dirigirse a:

REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO
Tribunal de Cuentas. Padre Damián, 19
28036 Madrid - Fax: 91 457 29 92 - recex@tcu.es

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

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



TRIBUNAL DE CUENTAS